



Министерство образования Республики Беларусь
БЕЛОРУССКИЙ НАЦИОНАЛЬНЫЙ ТЕХНИЧЕСКИЙ
УНИВЕРСИТЕТ

Кафедра «Экономика и организация машиностроительного
производства»

Н.В.Комина

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ И АУДИТ

КОНСПЕКТ ЛЕКЦИЙ



Электронный учебный материал

Минск 2015

Министерство образования Республики Беларусь
БЕЛОРУССКИЙ НАЦИОНАЛЬНЫЙ ТЕХНИЧЕСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ

Кафедра «Экономика и организация машиностроительного
производства»

Н.В.Комина

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ И АУДИТ

Конспект лекций

для студентов специальности 1-27 01 01- 01

«ЭКОНОМИКА И ОРГАНИЗАЦИЯ ПРОИЗВОДСТВА (МАШИНОСТРОЕНИЕ)»

Электронный учебный материал

Минск 2015

УДК 657.22(075.8)

РЕЦЕНЗЕНТЫ:

Т.Ф.МАНЦЕРОВА

КОМИНА, Н.В.

Бухгалтерский учет и аудит: конспект лекций для студентов специальности 1 – 27 01 01 – 01 «Экономика и организация производства (машиностроение)»: Н.В.Комина.-Минск.БНТУ, 2015

В электронном учебном издании рассмотрены ключевые аспекты учета: учет долгосрочных и краткосрочных активов, учет собственного капитала и обязательств, учет затрат и финансовых результатов. Также охвачены вопросы, связанные с основами аудиторской деятельности, что позволит студенту ознакомиться с видами аудита и аудиторских услуг, принципами аудита бухгалтерской отчетности, методическими приемами документальной проверки, порядком составления аудиторского заключения.

ПОСОБИЕ СОСТАВЛЕНО В СООТВЕТСТВИИ С ОБРАЗОВАТЕЛЬНЫМ СТАНДАРТОМ РЕСПУБЛИКИ БЕЛАРУСЬ ПО СПЕЦИАЛЬНОСТИ 1-27 01 01 - 01 «ЭКОНОМИКА И ОРГАНИЗАЦИЯ ПРОИЗВОДСТВА (МАШИНОСТРОЕНИЕ)» В РАМКАХ ДИСЦИПЛИНЫ «БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ И АУДИТ».

Белорусский национальный технический университет
пр-т Независимости, 65, г. Минск, Республика Беларусь
Тел.(017) 292-77-52 факс (017) 292-91-37
РЕГИСТРАЦИОННЫЙ № БНТУ/МСФ28-66.2015

© Комина Н.В., 2015
©Белорусский национальный
технический университет,2015

СОДЕРЖАНИЕ

<i>ВВЕДЕНИЕ</i>	6
<i>ТЕМА 1. УЧЕТ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ</i>	7
1.1. Основные средства, их классификация и оценка	7
1.2. Учет поступления основных средств	9
1.3. Учет амортизации основных средств	10
1.4. Учет выбытия основных средств	15
1.5. Переоценка основных средств	16
1.6. Учет модернизации и реконструкции основных средств	16
1.7. Учет затрат на ремонт основных средств	17
<i>ТЕМА 2. УЧЕТ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ</i>	19
2.1 Понятие и классификация нематериальных активов	19
2.2 Оценка нематериальных активов	20
2.3 Учет поступления нематериальных активов	21
2.4. Учет амортизации нематериальных активов	22
2.5. Учет выбытия нематериальных активов	23
<i>ТЕМА 3. УЧЕТ МАТЕРИАЛЬНЫХ РЕСУРСОВ</i>	24
3.1. Классификация запасов	24
3.2. Классификация и оценка материалов в учете	25
3.3. Учет материалов на складе и в бухгалтерии. Отражение в учете передачи материалов в производство	26
3.4. Отражение в учете поступления материалов	28
3.5. Учет выбытия материалов	30
3.6. Особенности учета и списания топлива	31
3.7. Особенности учета и списания специальной оснастки и специальной одежды и специальной обуви	32
<i>ТЕМА 4. УЧЕТ ОПЛАТЫ ТРУДА И РАСЧЕТОВ С ПЕРСОНАЛОМ</i>	32
4.1. Учет численности персонала. Виды, формы оплаты труда	32
4.2. Расчет и учет оплаты очередных отпусков	34
4.3. Порядок начисления пособия по временной нетрудоспособности	36
4.4. Удержания из заработной платы	39
4.5. Учет вычетов из заработной платы	41
4.6. Выплата заработной платы. Депонирование заработной платы	43
<i>ТЕМА 5. УЧЕТ ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО И КАЛЬКУЛИРОВАНИЕ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ, РАБОТ, УСЛУГ</i>	44
5.1. Понятие затрат в себестоимости продукции (работ, услуг)	44
5.2. Классификация затрат, включаемых в себестоимость продукции, работ, услуг	45
5.3. Учет затрат на производство	48
5.4. Учет незавершенного производства	58
5.5. Методы калькулирования себестоимости продукции	59
<i>ТЕМА 6. УЧЕТ РЕАЛИЗАЦИИ ПРОДУКЦИИ РАБОТ И УСЛУГ</i>	61
6.1. Понятие готовой продукции и товаров. Оценка готовой продукции	61
6.2. Учет расходов на реализацию	63
6.3. Учет реализации готовой продукции	64

<i>ТЕМА 7. УЧЕТ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ И РАСЧЕТНО-КРЕДИТНЫХ ОПЕРАЦИЙ</i>	66
7.1. Задачи учета денежных средств и расчетных операций.	66
7.2. Документальное оформление кассовых операций	67
7.3. Учет кассовых операций	69
7.4. Учет расчетов с подотчетными лицами	71
7.5. Учет расчетов с дебиторами и кредиторами	73
7.6. Документальное оформление и учет операций на счетах в банках	74
7.7. Учет операций на валютных счетах в банках. Учет курсовых разниц при проведении переоценки.	76
<i>ТЕМА 8. УЧЕТ РЕЗЕРВОВ, КАПИТАЛА</i>	77
8.1. Учет уставного капитала организации	77
8.2. Учет резервного капитала	79
8.3. Учет добавочного капитала	80
8.4. Учет резервов по сомнительным долгам	81
8.5. Учет целевого финансирования и поступления	82
<i>ТЕМА 9. УЧЕТ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ И ИХ ИСПОЛЬЗОВАНИЕ</i>	84
9.1. Понятие и состав доходов и расходов организации	84
9.2. Порядок формирования и учет конечного финансового результата	88
9.3. Учет нераспределенной прибыли	89
9.4. Порядок учета и списания доходов будущих периодов	90
<i>ТЕМА 10. ОСУЩЕСТВЛЕНИЕ АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ</i>	91
10.1. Сущность, цели и функции аудита	91
10.2. Классификация аудита	92
10.3. Органы ведомственного контроля в Республике Беларусь и их функции	94
10.4. Органы государственного контроля в Республике Беларусь и их функции	95
10.5. Профессиональная этика аудиторов	96
10.6. Права, обязанности и ответственность субъектов аудита	98
10.7. Международные и национальные стандарты аудита	99
10.8. Планирование аудита	100
10.9. Аудиторский риск и его составляющие	102
10.10. Аналитические процедуры аудита	104
10.11. Рабочая документация аудитора	105
10.12. Порядок составления и представления аудиторского заключения	108
<i>ЛИТЕРАТУРА</i>	110
<i>ПРИЛОЖЕНИЕ 1</i>	112
<i>ПРИЛОЖЕНИЕ 2</i>	115
<i>ПРИЛОЖЕНИЕ 3</i>	117
<i>ПРИЛОЖЕНИЕ 4</i>	120
<i>ПРИЛОЖЕНИЕ 5</i>	122
<i>ПРИЛОЖЕНИЕ 6</i>	124

ВВЕДЕНИЕ

Бухгалтерский учет - важный элемент финансово - экономических отношений в человеческом обществе. В сфере действия предприятия (организации) любой формы собственности он выступает во-первых, как звено управления, осуществляющее взаимную связь между руководством предприятия и его трудовым коллективом; во-вторых, как специальный финансовый язык, с помощью которого отражаются сущность и специфика хозяйственной деятельности.

В целом, бухгалтерский учет выполняет функции особой информационно - технической системы, обеспечивающей непрерывность и устойчивость работы коммерческого предприятия, предсказуемость ее финансового результата. С этой точки зрения, он не может быть заменен никаким другим равнозначным экономическим механизмом или однотипной финансовой структурой.

Бухгалтерский учет как система регистрации, контроля и анализа хозяйственной деятельности людей зародился несколько тысячелетий тому назад. Он развивался и совершенствовался одновременно с развитием человеческого общества. Понятия и принципы бухгалтерского учета отбирались, шлифовались и дополнялись все новыми и новыми поколениями. Свои вклады в эту научно - практическую деятельность людей внесли многие эпохи и государства.

На современном этапе к системе бухгалтерского учета предъявляется повышенное требование в связи с ориентацией на международные стандарты учета и отчетности и более широкое использование положительного отечественного и зарубежного опыта на обработку бухгалтерской информации с применением различных средств вычислительной техники. Решение этих проблем связано с дальнейшим развитием теоретических и методологических положений бухгалтерского учета.

Материал данного учебного электронного издания по курсу лекций «Бухгалтерский учет и аудит» излагается в соответствии с образовательным стандартом Республики Беларусь по специальности 1 - 27 01 01 «Экономика и организация производства (по направлениям)» .

В электронном издании рассмотрены ключевые аспекты учета: учет долгосрочных и краткосрочных активов, учет собственного капитала и обязательств, учет затрат и финансовых результатов. Также охвачены вопросы, связанные с основами аудиторской деятельности , что позволит студенту ознакомиться с видами аудита и аудиторских услуг, принципами аудита бухгалтерской отчетности, методическими приемами документальной проверки, порядком составления аудиторского заключения.

Материал изложен в доступной форме. Начинающие самостоятельно овладевать знаниями в области бухгалтерского учета специалисты могут использовать данное издание в качестве самоучителя.

ТЕМА 1. УЧЕТ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

1.1. Основные средства, их классификация и оценка

Учет основных средств осуществляется в соответствии с инструкцией по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 30 апреля 2012 г. №26.

Основные средства – активы предприятия, имеющие материально-вещественную форму, используемые в производстве продукции, выполнении работ и оказании услуг в течение нормативного срока службы с продолжительностью более 12 месяцев и стоимостью более 30 базовых величин и переносящие свою стоимость на себестоимость изготавливаемой продукции (работ, услуг).

Для отражения информации о движении собственных основных средств используется «активный» счет **01 «Основные средства»**.

К счету 01 могут быть предусмотрены следующие субсчета:

- 01.1 «Основные средства в эксплуатации»;
- 01.2 «Основные средства в модернизации»;
- 01.3 «Основные средства в ремонте»;
- 01.4 «Основные средства на консервации »;
- 01.5 «Основные средства, сданные в аренду (текущую)»;
- 01.6 «Основные средства, полученные по договору лизинга (до полного выкупа)».

Для отражения информации по выбывающим основным средствам предусмотрен отдельный субсчет, который открывается к счету 01 и отражается в рабочем плане счетов, ему может быть присвоен номер 01/9 «Выбытие основных средств» - на этом субсчете определяется остаточная стоимость основных средств.

Единицей бухгалтерского учета основных средств является инвентарный объект. Инвентарным объектом основных средств является объект со всеми приспособлениями и принадлежностями или отдельный конструктивно обособленный предмет, предназначенный для выполнения определенных самостоятельных функций, или обособленный комплекс конструктивно сочлененных предметов, представляющих собой единое целое и предназначенный для выполнения определенной работы.

Комплексом конструктивно сочлененных предметов (далее –комплекс) является один или несколько предметов, имеющих общие приспособления и принадлежности, общее управление, смонтированные

на одном фундаменте, в результате чего каждый входящий в комплекс предмет может выполнять определенные функции только в составе комплекса.

Если основное средство состоит из частей, имеющих различные сроки полезного использования, то каждая такая часть принимается к бухгалтерскому учету как отдельный инвентарный объект основных средств при выполнении условий, указанных в частях второй–третьей настоящего пункта.

Аналитический учет основных средств по инвентарным объектам ведется в инвентарных карточках учета основных средств или в иных регистрах аналитического учета.

В практике различают следующие оценочные стоимости основных средств:

- первоначальная;
- переоцененная ;
- остаточная;
- балансовая;
- текущая рыночная.

Первоначальной стоимостью основных средств признается сумма фактических затрат на их приобретение, сооружение, изготовление, доставку, установку и монтаж, включая:

- услуги сторонних организаций (поставщика, посредника, подрядной и других организаций), связанные с приобретением основных средств, включая регистрационные сборы, государственные пошлины и другие аналогичные платежи, произведенные в связи с приобретением прав на объект основных средств;

- таможенные сборы и платежи;

- затраты по страхованию при доставке;

- проценты по кредитам и займам (за исключением процентов по просроченным кредитам и займам);

- курсовые разницы от переоценки кредиторской задолженности перед поставщиками (подрядчиками);

- погрузочно-разгрузочные работы;

- налоги, если иное не предусмотрено законодательством;

-иные затраты, основных средств и доведением его до состояния, в котором он пригоден к использованию.

Переоцененная стоимость – это оценочный показатель, который отражает затраты на воссоздание в современных условиях точной копии объекта основных средств с

использованием аналогичных материалов и сохранением всех первоначальных параметров объекта в ценах и тарифах данного года.

Таким образом, переоцененная стоимость устанавливается в результате проведения переоценки основных средств в соответствии с законодательством.

Остаточная стоимость – это величина, характеризующая стоимость объекта с учетом его износа. Определяется как разность между первоначальной или переоцененной стоимостью и суммой накопленного к моменту определения износа.

Балансовая стоимость – стоимость основных средств, по которой они находятся на балансе предприятия. Все вновь введенные объекты основных средств в первый год эксплуатации числятся на балансе по первоначальной стоимости, в следующие отчетные годы – по остаточной.

Текущая рыночная стоимость - стоимость объекта основных средств, которая была бы получена в случае реализации основных средств, в текущих рыночных условиях.

1.2. Учет поступления основных средств

Основные средства в организацию поступают:

- в результате произведенных капитальных вложений при сооружении, строительстве, изготовлении объектов основных средств хозяйственным способом, а также при их приобретении за плату у юридических и физических лиц (подрядным способом);

- в качестве вклада в уставный капитал;

- безвозмездно (в том числе в результате благотворительной помощи);

- в обмен на другое имущество;

- и в иных случаях, установленных законодательством.

Для правильного формирования первоначальной стоимости все фактические затраты по их созданию, приобретению, доставке, установке и вводу в эксплуатацию изначально отражаются на активном счете **08 «Вложения в долгосрочные активы»**.

К счету 08 могут быть предусмотрены субсчета:

- 08.1 «Приобретение и создание основных средств»;
- 08.2 «Приобретение и создание инвестиционной недвижимости»;
- 08.3 «Приобретение предметов финансовой аренды (лизинга)»;
- 08.4 «Приобретение и создание нематериальных активов»;
- 08.5 «Приобретение и создание иных долгосрочных активов».

По дебету этих субсчетов собирается информация о фактических затратах по строительству и иному приобретению объектов основных средств и нематериальных активов, т.е. формируется первоначальная стоимость долгосрочных активов.

Сформированная первоначальная стоимость объектов основных средств, принятых в эксплуатацию и оформленных в установленном порядке, списывается в состав основных средств и формируется бухгалтерская проводка: **Д01 К08**.

При приобретении оборудования, требующего монтажа и установки, его стоимость отражается по дебету активного счета **07 «Оборудование к установке и строительные материалы»**, который предназначен для обобщения информации о наличии и движении технологического и производственного оборудования, требующего монтажа и предназначенного для установки в строящихся объектах, а также приобретенных в целях выполнения программ по техническому перевооружению до передачи его в монтаж.

К счету 07 могут быть предусмотрены субсчета:

- 07.1 «Оборудование к установке на складе»;
- 07.2 «Оборудование к установке, переданное в монтаж»;
- 07.3 «Строительные материалы»;

Стоимость оборудования, требующего монтажа, работы по монтажу, которого закончены и приняты заказчиком, списываются со счета 07 и включаются в общую стоимость строящегося объекта: **Д 08.1 К07.2**.

1.3. Учет амортизации основных средств

Амортизация основных средств и нематериальных активов осуществляется в соответствии с инструкцией, утвержденной постановлением Минэкономики, Минфина и Минстройархитектуры РБ от 27.02.2009 № 37/18/6.

Организация вне зависимости от использования (неиспользования) объектов основных средств в предпринимательской деятельности определяет нормативный срок службы основных средств в соответствии с постановлением Министерства экономики РБ от 30 сентября 2011 г. № 161 «Об установлении нормативных сроков службы основных средств и признании утратившими силу некоторых постановлений Министерства экономики РБ» в зависимости от видов основных средств в соответствии с их классификацией.

Нормативный срок службы по объектам основных средств, не включенным в классификацию амортизируемых основных средств, устанавливается решением комиссии на основании технической документации организаций-изготовителей, а при ее отсутствии – путем оценки комиссией технического состояния объекта.

Для отражения сумм амортизации основных средств организации предназначен **СКО счет 02 «Амортизация основных средств»**

Амортизация представляет собой процесс систематического перенесения стоимости основных средств на затраты производства (расходы на реализацию), операционные расходы в течение срока полезного использования.

Существуют следующие способы начисления амортизации:

- линейный;
- нелинейный (метод уменьшаемого остатка, прямой метод СЧЛ, обратный метод СЧЛ);
- производительный.

Организация самостоятельно определяет способы и методы начисления амортизации, и разрешается пересматривать в начале календарного года с обязательным отражением в учетной политике предприятия.

Изменение метода в течение года может производиться в случае непредвиденного изменения условий деятельности, приводящих к ухудшению финансового состояния. При пересмотре методов начисления амортизации ОС амортизационные отчисления должны рассчитываться по новому с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором было принято решение о переходе.

Начисление амортизации основных средств линейным и нелинейным способами начинается с первого числа месяца, следующего за месяцем принятия объекта в эксплуатацию бухгалтерскому учету, и прекращается с первого числа месяца, следующего за месяцем полного погашения стоимости этого объекта или списания этого объекта с бухгалтерского учета.

Начисление амортизации производительным способом начинается с даты ввода объекта основных средств в эксплуатацию и прекращается с даты окончания эксплуатации или полного погашения стоимости объекта.

Начисление амортизации основных средств производится независимо от результатов деятельности организации и отражается в бухгалтерском учете того отчетного периода, к которому она относится.

1.3.1. Линейный способ начисления амортизации

Линейный метод заключается в равномерном (по годам) начислении организацией амортизации ($A_t^{Лин}$) в течение всего срока полезного использования объекта основных средств:

$$A_i^{Лин} = AC * \frac{H_a^{Лин}}{100} \text{ и } H_a^{Лин} = \frac{100}{СПИ},$$

где AC – амортизируемая стоимость объекта основных средств, руб.;

$H_a^{Лин}$ – норма амортизации при линейном методе, %;

СПИ – срок полезного использования основных средств, лет.

Только линейный метод начисления амортизации применяется по объектам основных средств:

- машины, оборудование и транспортные средства с нормативным сроком службы **службы до 3 лет**, легковые автомобили (кроме такси);
- отдельные виды оборудования гражданской авиации, срок полезного использования которых определяется исходя из установленных ресурсов;
- уникальная техника и оборудование, предназначенные для использования только при определенных видах испытаний и производства ограниченного вида конкретной продукции;
- предметы интерьера, включая **офисную мебель**;
- предметы для отдыха, досуга и развлечений.
- **не используемым** в предпринимательской деятельности .

1.3.2. Нелинейный способ начисления амортизации

Нелинейный способ (сумма чисел лет и уменьшаемого остатка) заключается в неравномерном (по годам) начислении организацией амортизации в течение рока полезного использования объекта основных средств.

Метод уменьшаемого остатка: годовая сумма начисленной амортизации ($A_i^{Ум.ост.}$) рассчитывается исходя из определяемой на начало отчетного периода недоамортизированной стоимости (разность амортизированной стоимости и суммы начисленной до начала отчетного года амортизации) или остаточной стоимости и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования объекта ОС и коэффициента ускорения (до 2,5 раза):

$$A_i^{Ум.ост.} = (AC - \sum A_i) * \frac{H_a^{Лин}}{100} * k_y,$$

где AC – амортизируемая стоимость;

$\sum A_i$ – сумма начисленной до начала отчетного года амортизации;

$H_a^{Лин}$ – норма амортизации как при линейном методе, %;

k_y – коэффициент ускорения.

Применение метода суммы чисел лет (прямой метод СЧЛ) предполагает определение годовой суммы амортизационных отчислений ($A_i^{Счл}$), исходя из амортизируемой стоимости ОС, и дроби, в числителе – число лет, остающихся до конца срока эксплуатации данного объекта, в знаменателе – сумма порядковых номеров лет его эксплуатации:

$$A_i^{Счл} = AC * \frac{H_a^{Счл}}{100} \text{ и } H_a^{Счл} = \frac{t_o}{СЧЛ} * 100,$$

где $H_a^{Счл}$ – норма амортизации при методе суммы чисел лет, %;

t_o – остающееся время эксплуатации, лет;

СЧЛ – сумма чисел лет срока полезного использования объекта ОС определяется:

$$СЧЛ = 1+2+ \dots +t_n \text{ или } СЧЛ = \frac{СПИ * (СПИ + 1)}{2},$$

СПИ – срок полезного использования, лет.

Обратный метод суммы чисел лет определяет величину годовой суммы амортизационных отчислений исходя из амортизируемой стоимости объектов основных средств и нормы амортизации. В данном методе годовая норма амортизационных отчислений определяется как отношение, в числителе которого – разность срока полезного использования и числа лет остающихся до конца срока полезного использования объекта, увеличенная на 1, а в знаменателе – сумма чисел лет срока полезного использования.

$$H_a^{Счл} = \frac{Tn.u. - t_{oj} + 1}{СЧЛ} * 100,$$

Величина ежегодных амортизационных отчислений $A_{гi}$ для конкретного i -го объекта в j -м году будет постепенно уменьшаться.

$$A_{гi} = ACi * H_a/100$$

Пример: Приобретен объект основных средств амортизируемой стоимостью 150 млн. руб со сроком полезного использования 5 лет.

$$\text{Сумма чисел лет} = 5 * 6/2 = 15.$$

1) Первый год эксплуатации указанного объекта годовая норма амортизационных отчислений $H_a = 5-5+1/15=6,7\%$

$$A = 150 * 6,7/100 = 10,05 \text{ млн.руб}$$

2) Второй год эксплуатации указанного объекта годовая норма амортизационных отчислений $H_a = (5-4+1)/15=13,3\%$

$$A = 150 * 13,3/100 = 20 \text{ млн.руб}$$

3) Третий год эксплуатации указанного объекта годовая норма амортизационных отчислений $N_a = (5-3+1)/15=20\%$

$$A = 150 * 20/100 = 30 \text{ млн.руб и т.д.}$$

1.3.3. Производительный метод начисления амортизации

Производительный метод начисления амортизации применяется для объектов, период полезного использования которых устанавливается не во временных показателях, а в единицах результатов производственного использования, т.е. его можно назвать ресурсом объекта.

Эти объекты отличаются тем, что имеют устройство регистрации результатов производственного использования (например спидометр); ведется учет количественных результатов производственного использования (количество штук штамповок и т.д.)

Амортизационные отчисления рассчитываются производительным способом в каждом отчетном году по следующей формуле:

$$A_t = \text{ОПР}_t * (AC / \sum_{t=1}^n \text{ОПР}_t)$$

где A_t – сумма амортизационных отчислений в году t ; AC – амортизируемая стоимость объекта; ОПР_t – прогнозируемый в течение срока эксплуатации объекта объем продукции (работ, услуг) в году t ; $t=1, \dots, n$ – годы срока полезного использования объекта.

Для автомобилей норма амортизации устанавливается в процентах на 1000 км пробега.

$$N_a = (1/L) * 100,$$

где L – прогнозируемый пробег транспортного средства за период использования, тыс.км.

Величина ежегодных амортизационных отчислений для транспортного объекта рассчитывается с учетом пройденного расстояния по формуле

$$A_{ri} = N_{ai} L_i AC / 100.$$

Пример: Приобретен автомобиль амортизируемой стоимостью 150 млн.руб. с предполагаемым пробегом 400 тыс.км. Пробег в отчетном периоде составил 5 тыс. км.

Норма амортизации на 1000 км.

$$N_a = (1/L) * 100 \% = (1/400) * 100 = 0,25\%.$$

Амортизационные отчисления за отчетный период:

$$A_g = (0,25 * 5 * 150/100 = 1,875 \text{ млн.руб.}$$

Амортизация не начисляется по объектам основных средств:

- находящимся на консервации;
- находящимся в реконструкции и модернизации;
- по объектам жилого фонда и др.

1.3.4. Отражение амортизации в учете

Амортизационные отчисления по основным средствам, **участвующим** в предпринимательской деятельности, **включаются в себестоимость** изготавливаемой продукции, работ или услуг и отражаются бухгалтерской записью:

Д-т 20, 23..... К-т 02 – сумма амортизации по основным средствам.

Амортизационные отчисления по основным средствам, не **участвующим** в предпринимательской деятельности, **в себестоимость** изготавливаемой продукции, работ или услуг не включаются и отражаются бухгалтерской записью:

Д-т 29, 90.8..... К-т 02 – сумма амортизации по основным средствам

По дебету счета 02 производится списание начисленной амортизации по объекту ОС при его выбытии (продаже, списании и т.д.)

Д-т 02 К-т 01.9

Таким образом, кредитовое сальдо по счету 02 отражает сумму начисленной амортизации ОС.

1.4. Учет выбытия основных средств

В бухгалтерском учете списание, продажа, передача в качестве взноса в уставный капитал другой организации, а также безвозмездная передача объектов основных средств, отражается с использованием счета **91 «Прочие доходы и расходы»**, к которому предусмотрены субсчета для обособленного отражения доходов, расходов и финансовых результатов:

- 91.1 «Прочие доходы» - СКО;
- 91.2 «Налог на добавленную стоимость» - активный ;
- 91.3 «Прочие налоги, исчисляемые от прочих доходов» - активный;
- 91.4 «Прочие расходы» - активный;
- 91.5 «Сальдо прочих доходов и расходов» - активно-СКО;.

Записи по субсчетам 91/1, 91/2, 91/3, 91/4 и 91/5 производятся накопительно в течение отчетного года.

Выбытие нематериальных активов оформляется актом о приеме-передаче по формам согласно Постановлению Министерства финансов Республики Беларусь №23 от 22.04.2011 г.

1.5. Переоценка основных средств

Переоценка основных средств производится по решению правительства через определенные промежутки времени, в последние годы – ежегодно. При переоценке первоначальная стоимость основных средств или стоимость, принятая при предыдущей переоценке, заменяется переоцененной стоимостью в год переоценки, по которой они учитываются на балансе предприятия. Переоценку выполняет комиссия, утверждаемая руководителем предприятия.

Переоцененная стоимость может устанавливаться любым из трех методов: методом прямой оценки, методом пересчета валютной стоимости, индексным методом. Предприятие самостоятельно выбирает один из указанных методов по каждому объекту. Метод прямой оценки путем сравнительной оценки существующего объекта со стоимостью аналогичных объектов в современных условиях. Метод валютной стоимости сводится к пересчету валютной стоимости объекта в белорусские рубли. Переоценка индексным методом производится на основании коэффициентов, утверждаемых в установленном порядке по видам и группам основных средств.

Для отражения изменения стоимости основных средств, полученных в результате переоценки, используется сет **83 «Добавочный капитал»**. Этот счет используется для отражения переоценки по основным средствам, используемым и неиспользуемым в предпринимательской деятельности.

Рабочим планом счетов может быть предусмотрен субсчет **83.1 «Фонд переоценки основных средств»**. В бухгалтерском учете дооценка основных средств отражается следующими записями :

№ п.п.	Содержание операции	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	На сумму, увеличивающую первоначальную стоимость до переоцененной	01.1	83.1
2	Сумма, увеличивающая амортизацию в результате переоценки	83.1	02

Если в результате переоценки происходит уменьшение стоимости объектов основных средств, в учете их уценка отражается сторнировочными записями в приведенной выше корреспонденции.

1.6. Учет модернизации и реконструкции основных средств

Модернизация объектов – совокупность работ и мероприятий, связанных с повышением потребительских качеств объекта, его частей и (или) элементов, с

приведением эксплуатационных показателей к уровню современных требований в существующих габаритах. **Модернизация является видом реконструкции.**

Реконструкция объекта – совокупность работ и мероприятий, направленных на улучшение функционирования или использование по новому назначению объекта, вызывающих изменение строительного объема или общей площади объекта (вместимости) или назначения (включая отдельные помещения) с изменением нормативных требований

Фактические затраты, связанные с реконструкцией (модернизацией, реставрацией) основных средств, проведением иных аналогичных работ, отражаются по дебету счета 08 "Вложения в долгосрочные активы" и кредиту счетов 10 "Материалы", 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками", 69 "Расчеты по социальному страхованию и обеспечению", 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда", 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" и других счетов. Суммы данных затрат, учтенные на счете 08 "Вложения в долгосрочные активы", списываются с этого счета в дебет счета 01 "Основные средства" по окончании работ.

По ОС в период проведения **модернизации** или **реконструкции** амортизация не начисляется, а после завершения работ стоимость объектов ОС увеличивается на сумму затрат по модернизации. Поэтому и учет ОС на период проведения модернизации и реконструкции целесообразно вести на отдельном счете, например 01/2 «ОС в модернизации».

1.7. Учет затрат на ремонт основных средств

К мероприятиям по поддержанию основных средств в рабочем состоянии относят **текущий, средний и капитальный ремонт**, а также техническое обслуживание основных средств, затраты по которым включаются в издержки производства отчетного периода, в котором они произведены, и **не влекут увеличения** первоначальной стоимости объектов.

Ремонт оборудования - это совокупность работ, связанных с заменой или восстановлением деталей, узлов и агрегатов, в результате которых обеспечивается восстановление его первоначальных параметров (скорости, точности, производительности, экономичности и т.д):

текущий ремонт – ремонт, при котором заменой или восстановлением изношенных деталей обеспечивается нормальная эксплуатация агрегата до очередного планового ремонта;

средний ремонт - это частичная разборка агрегата и замена отдельных частей;

капитальный ремонт – ремонт, при котором производится полная разборка агрегата, замена всех изношенных деталей, узлов, и реставрация большого числа деталей и узлов.

Техническое обслуживание - система ежедневных и периодических мероприятий, обеспечивающих бесперебойную работу оборудования и предупреждающих его преждевременный износ без замены частей и узлов :

✓ надзор за оборудованием во время работы: соблюдение режимов эксплуатации (нагрузок, использование мощности, контроль поступления смазывающей жидкости и т.д.)

✓ непосредственный уход во время технологических пауз: очистка, протирка, смазка, уборка стружки и т.д.;

✓ устранение мелких неисправностей во время специальных остановок : подтяжка подшипников, устранение причин перегрева и т.д.

Постановлением Минэкономики, Минфина, Минстройархитектуры от 22 декабря 2012 г. №117/80/37 «О внесении изменений и дополнений в Инструкцию о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов» предусмотрено следующее уточнение и дополнение порядка начисления амортизации:

- по объектам основных средств, участвующим в предпринимательской деятельности, при нахождении их в простое продолжительностью свыше трех месяцев, в том числе в связи с **проведением ремонта**, в простое, вызванном полной остановкой производства продукции (работ, услуг) в структурном подразделении организации или организации в целом, а также в запасе амортизация **начисляется** по Д-ту счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» (субсчет 90-10 «Прочие расходы по текущей деятельности») в корреспонденции с кредитом счетов 02 «Амортизация основных средств» и 05 «Амортизация нематериальных активов» .

Ремонт может осуществляться на предприятии двумя способами:

- **хозяйственным** - силами собственного ремонтного цеха;
- **подрядным** - силами сторонних ремонтных организаций.

Затраты на ремонт хозяйственным способом собираются по дебету счетов учета издержек производства, например счета 23 "Вспомогательные производства", на субсчете "Ремонтный цех". Затраты на ремонт - это стоимость использованных для его осуществления материалов, запчастей, инструментов, а также заработная плата рабочим, осуществившим этот ремонт, с отчислениями на социальное страхование и обеспечение.

Прием законченного ремонта оформляется актом приемки-сдачи отремонтированных, реконструированных и модернизированных объектов (**форма ОС-3**).

В акте отражаются: наименование объекта с указанием балансовой стоимости и суммы начисленной амортизации; инвентарный номер объекта; код заказа, которым является данный ремонт для ремонтного цеха; корреспонденция счетов; объем выполненных работ; сроки начала и окончания ремонта; сметная стоимость ремонта; фактическая стоимость ремонта.

Акт подписывается представителями ремонтного цеха или службы, где эксплуатируется данный объект.

ТЕМА 2. УЧЕТ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ

2.1 Понятие и классификация нематериальных активов

Учет нематериальных активов на предприятиях ведется соответствии с Инструкцией по бухгалтерскому учету нематериальных активов, утвержденной постановлением Совета Министров РБ от 30.04.2012 № 25

Под **нематериальными активами** понимают объекты имущества, не имеющие материально-вещественной формы, используемые предприятием при производстве товаров или услуг в течение длительного (более 12 месяцев) периода, а также для сдачи в аренду другим, или для административных целей.



К нематериальным активам относятся:

1) **Интеллектуальная собственность:** авторское право и смежные права (аудиовизуальные произведения, литературные произведения, литературные произведения, программы для ЭВМ, базы данных); научные открытия; «ноу-хау» (знания и опыт технического, производственного, финансового, экономического характера);

2) **Промышленная собственность:** изобретения; промышленный образец; товарные знаки; фирменные наименования.

3) **Права пользования:** право пользования природными ресурсами; право на использование нематериальных активов; право на осуществление какой-либо деятельности и другие права.

2.2 Оценка нематериальных активов

В бухгалтерском учете нематериальные активы используются следующие стоимостные оценки:

1. **Первоначальная стоимость** – стоимость, по которой актив принимается в бухгалтерском учете в качестве нематериального и определяется в сумме фактических затрат на приобретение, включая:

- стоимость приобретения нематериального актива;
- таможенные сборы и пошлины;
- проценты по кредитам и займам;
- затраты на услуги других лиц, связанные с приведением нематериальных активов в состояние, пригодное для использования;
- прочие затраты.

Первоначальная стоимость нематериальных активов, внесенных собственником имущества (учредителями, участниками) в счет вклада в уставный капитал организации, определяется на основании заключений об их оценке, проведенной лицами, осуществляющими оценочную деятельность.

Первоначальная стоимость безвозмездно полученных от других лиц нематериальных активов определяется исходя из их текущей рыночной стоимости на дату принятия к бухгалтерскому учету.

Первоначальная стоимость нематериальных активов, выявленных при инвентаризации как излишки, определяется на дату проведения инвентаризации на основании документов, подтверждающих стоимость аналогичных активов (прейскурантов, каталогов и проч.) или заключений об их оценке, проведенной лицами, осуществляющими оценочную деятельность.

2. **Переоцененная (восстановительная) стоимость** – это стоимость нематериальных активов после их переоценки.

3. **Остаточная стоимость** – разница между первоначальной или переоцененной стоимостью нематериальных активов и накопленными по нему за весь период эксплуатации суммами амортизации и обесценения.

4. Текущая рыночная стоимость – сумма денежных средств, которая была бы получена в случае реализации нематериальных активов в текущих рыночных условиях.

Нематериальные активы принимаются к учету по счету **04 «Нематериальные активы»** по первоначальной стоимости на основании **акта о приеме-передаче** нематериальных активов на основании Постановления Министерства финансов Республики Беларусь №23 от 22.04.2011 г. «Об установлении форм акта о приеме-передаче основных средств, акта о приеме-передаче нематериальных активов и утверждении Инструкции о порядке заполнения акта о приеме-передаче основных средств и акта о приеме-передаче нематериальных активов».

Амортизируемая стоимость нематериальных активов изменяется в случаях:

- проведения переоценки (обесценения, восстановления обесценения) нематериальных активов в соответствии с законодательством;
- пересмотра размера амортизационной ликвидационной стоимости в случае ее применения при расчете амортизационных отчислений;
- внесения установленных в соответствии с законодательством платежей, связанных с поддержанием имущественных прав, в том числе в силу патента (свидетельства) на объект права промышленной собственности, а также связанных с выплатой вознаграждения за предоставленное право на использование по лицензионному договору объекта права промышленной собственности;
- вложений, связанных с доведением объекта интеллектуальной собственности до использования в запланированных целях, улучшением объектов права промышленной собственности, компьютерных программ, баз данных, литературных произведений, не влекущих за собой создание нового объекта нематериального актива;
- других случаях в соответствии с законодательством.

2.3 Учет поступления нематериальных активов

Нематериальные активы в организацию поступают:

- в результате создания нематериальных активов хозяйственным способом, а также при их приобретении за плату у юридических и физических лиц (подрядным способом);
- в качестве вклада в уставный капитал;
- безвозмездно (в том числе в результате благотворительной помощи);
- в обмен на другое имущество;
- в иных случаях, установленных законодательством.

Для правильного формирования первоначальной стоимости все фактические затраты по их созданию, приобретению, доставке, установке и вводу в эксплуатацию

изначально отражаются на активном счете **08.4 «Приобретение и создание нематериальных активов»**

Сформированная первоначальная стоимость объектов нематериальных активов, принятых в эксплуатацию и оформленных в установленном порядке, списывается в состав нематериальных активов и формируется бухгалтерская проводка: **Д04 К08.4**.

2.4. Учет амортизации нематериальных активов

Амортизация нематериальных активов и основных средств осуществляется в соответствии с инструкцией, утвержденной постановлением Минэкономики, Минфина и Минстройархитектуры РБ от 27.02.2009 № 37/18/6.

Нематериальные активы в течение срока полезного использования переносят свою стоимость на вновь созданную продукцию (работы, услуги) посредством начисления амортизации.

Величина амортизации начисляется ежемесячно по нормам амортизации, установленным самой организацией, исходя из первоначальной стоимости объектов нематериальных активов и срока их полезного использования.

Субъекты хозяйствования самостоятельно определяют амортизационную политику с применением различных методов начисления амортизации, определяют срок полезного использования объекта и отражают их в учетной политике.

Начисление амортизации нематериальных активов осуществляют только с момента начала их фактического использования в данной организации. Если по каким-либо причинам (производственного, экономического характера) приобретенный и принятый к учету нематериальный актив не начал использоваться организацией, начисление амортизации по нему не производят.

Срок полезного использования или срок нормативный срок нематериального актива определяют исходя из:

- срока действия лицензии или патента;
- ожидаемого срока использования, в течение которого организация может получить выгоды.

Если нет возможности определения срока полезного использования по некоторым объектам нематериальных активов, **которые не подвержены моральному износу**, нормы амортизационных отчислений устанавливаются на срок :

- до 20 лет – по товарным знакам, в сочетании с наименованием организации, фирменным наименованиям и другим, подтвержденным свидетельствами о регистрации

(только линейным методом – п.21 и п.41 Положения об учете амортизационных отчислений);

- 10 лет – по другим объектам нематериальных активов, **но не более срока деятельности организации;**

- определение экспертным путем.

По окончании срока полезного использования начисление амортизации прекращается.

Для начисления амортизации применяется линейный, нелинейный и производительный способы. **Подробное описание способов начисления** приведено в разделе «Амортизация основных средств»

Для учета амортизации нематериальных активов предусмотрен типовым планом счетов СКО-счет 05 «Амортизация нематериальных активов». Амортизационные отчисления по нематериальным активам, **участвующим** в предпринимательской деятельности (за исключением бюджетных), начисляются исходя из выбранного срока полезного использования линейным, нелинейным и производительным способами, **включаются в себестоимость** изготавливаемой продукции, работ или услуг и отражаются бухгалтерской записью:

Д-т 20, 23, 25, 26..... К-т 05 – сумма амортизации по нематериальным активам.

Амортизационные отчисления по нематериальным активам, не **участвующим** в предпринимательской деятельности, а также объектам бюджетных организаций, **в себестоимость** изготавливаемой продукции, работ или услуг не включаются и отражаются бухгалтерской записью:

Д-т 29, 90.8..... К-т 05 – сумма амортизации по нематериальным активам.

По дебету счета 05 производится списание начисленной амортизации по нематериальным активам при его выбытии (продаже, списании и т.д.): Д-т 05 К-т 04.9

Таким образом, кредитовое сальдо по счету 05 отражает сумму начисленной амортизации по нематериальным активам.

2.5. Учет выбытия нематериальных активов

В бухгалтерском учете списание, продажа, передача в качестве взноса в уставный капитал другой организации, а также безвозмездная передача объектов **нематериальных активов**, отражается с использованием счета **91 «Прочие доходы и расходы»**, к которому предусмотрены субсчета для обособленного отражения доходов, расходов и финансовых результатов:

- 91.1 «Прочие доходы» - СКО;

- 91.2 «Налог на добавленную стоимость» - активный ;
- 91.3 «Прочие налоги, исчисляемые от прочих доходов» - активный;
- 91.4 «Прочие расходы» - активный;
- 91.5 «Сальдо прочих доходов и расходов» - активно-СКО;.

Записи по субсчетам 91/1, 91/2, 91/3, 91/4 и 91/5 производятся накопительно в течение отчетного года.

Выбытие нематериальных активов оформляется актом о приеме-передаче по формам согласно Постановлению Министерства финансов Республики Беларусь №23 от 22.04.2011 г.

ТЕМА 3. УЧЕТ МАТЕРИАЛЬНЫХ РЕСУРСОВ

3.1. Классификация запасов

Порядок формирования в бухгалтерском учете информации о запасах в коммерческих и некоммерческих организациях регулируется Инструкцией по бухгалтерскому учету запасов, утвержденная постановлением Минфина РБ от 12.11.2010 № 133.

В соответствии с Инструкцией №133 к **запасам** относятся активы, учтенные в составе средств в обороте, приобретенные и (или) предназначенные для реализации, или находящиеся в процессе производства продукции, выполнения работ, оказания услуг, или находящиеся в виде сырья, материалов и других аналогичных активов, которые будут потребляться в процессе производства продукции, выполнения работ, оказания услуг, или используемые для управленческих нужд организации, а именно:

- сырье, основные и вспомогательные материалы, полуфабрикаты и комплектующие изделия, горюче-смазочные материалы, запасные части, тара;
- инвентарь, хозяйственные принадлежности, инструменты, оснастка и приспособления, сменное оборудование, специальная (защитная), форменная и фирменная одежда и обувь, временные (нетитульные) сооружения и приспособления (далее – отдельные предметы в составе средств в обороте);
- животные на выращивании и откорме;
- незавершенное производство;
- готовая продукция;
- товары.

3.2. Классификация и оценка материалов в учете

В зависимости от роли, которую выполняют материалы в процессе производства они подразделяются на основные и вспомогательные.

К **основным** относятся материалы, которые составляют основу изготавливаемой продукции: сырье; покупные изделия; полуфабрикаты.

Вспомогательные материалы – предметы труда, которые придают основным материалам определенные свойства и качества (лаки, краски) или предметы, используемые для содержания средств труда (смазочные материалы, запчасти, тара, специальные инструменты, специальная одежда, хозяйственный инвентарь).

Группировка информации по видам материальных ценностей осуществляется на счете **10 «Материалы»**, к которому предусмотрены 12 субсчетов. Внутри каждого субсчета материальные ценности подразделяются по видам, сортам, маркам, типам, размерам и т.д.

В учете материалы учитываются по фактической себестоимости. Фактическая себестоимость материалов, приобретенных за плату, определяется в сумме фактических затрат организации на приобретение:

1. Стоимость материалов по ценам приобретения;
2. Таможенные сборы и пошлины;;
3. Затраты по заготовке, доставке до места их использования, включая расходы по страхованию;
4. Вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации, через которую приобретены материалы;
5. Затраты по доведению материалов до состояния, в котором они пригодны к использованию в предусмотренных в организации целях (затраты организации по переработке, обработке, доработке и улучшению технических характеристик приобретаемых материалов, не связанные с производственным процессом);
6. Транспортно-заготовительные и иные затраты, непосредственно связанные с приобретением материалов.

Таким образом, **фактическая себестоимость** приобретенных материалов складывается из покупной стоимости (п.1) и транспортно-заготовительных расходов (п.2-п.6), которые составляют отклонения в стоимости приобретаемых ценностей.

Покупная стоимость (цена приобретения) – стоимость, по которой материальные ресурсы приобретаются у поставщиков.

Не включаются в фактическую себестоимость материалов, а относятся на расходы того отчетного периода, в котором они были осуществлены:

1. Проценты за пользование кредитами, займами, полученными для приобретения этих материалов, а также вознаграждения банкам за обслуживание этих кредитов.

2. Вознаграждения банкам по открытию и исполнению аккредитивов по расчетам за приобретенные материалы.

3. Затраты на содержание отделов снабжения и других служб организации с аналогичными функциями, а также на хранение материалов в организации.

4. Курсовые разницы по обязательствам в иностранной валюте перед поставщиками за приобретенные материалы.

5. Затраты, связанные с приобретением иностранной валюты для расчетов с поставщиками или погашения кредитов за приобретенные материалы.

6. Расходы на реализацию.

7. Другие затраты, непосредственно не связанные с приобретением и доставкой материалов и доведением их до состояния, пригодного к использованию.

3.3. Учет материалов на складе и в бухгалтерии. Отражение в учете передачи материалов в производство

Складской учет – это учет материалов, который ведет материально-ответственное лицо непосредственно на складе организации.

Одним из основных принципов складского учета является его ведение в количественном выражении. Для этого применяются специальные карточки складского учета, записи в которых производятся только по количеству материалов на основании приходных и расходных документов. И после каждой записи в карточке выводят очередной остаток материала.

При отпуске запасов (кроме товаров, учитываемых по розничным ценам) в производство и ином выбытии их оценка производится одним из следующих способов:

- по средней себестоимости;;
- по ценам первого по времени приобретения материальных ценностей (FIFO);
- по себестоимости каждой единицы приобретения;
- по учетным ценам с учетом отклонения от их фактической себестоимости.

Методика оценки материальных ценностей оговаривается в учетной политике и оформляется приказом.

В течение отчетного года организация может применять только один способ оценки по каждому виду материальных ценностей.

Расчет средней себестоимости определяется по каждому виду запасов путем деления общей себестоимости группы (вида) запасов на их количество, складывающихся соответственно из себестоимости и количества остатка на начало отчетного периода и поступивших запасов в течение этого отчетного периода.

Метод FIFO основан на допущении, что материальные ресурсы используются организации в последовательности их приобретения, т.е. ресурсы, первые поступающие в производство, должны быть учтены по себестоимости первых по времени приобретения и числящихся на начало месяца. На складе на конец отчетного месяца остаются материальные ресурсы по цене последних по приобретению.

Для того чтобы можно было применять метод ФИФО, необходимо организовать аналитический учет материалов не только по их видам, но и по партиям (хронологии) поступления в случае, когда цены приобретения на них меняются.

Если номенклатура используемых материалов невелика, а организация имеет возможность их хранения по отдельным партиям поступления, то в этом случае организация может использовать **цены фактической себестоимости каждой единицы приобретения материалов**. В этом случае цена единицы материала определяется путем деления общей себестоимости заготовления материальных ценностей на их количество.

В организации с широкой номенклатурой используемых материалов **фактическую себестоимость материальных ценностей с учетом отклонений (ТЗР)** можно рассчитать только по окончании месяца, когда достоверно известны все понесенные затраты, т.е. имеются расчетные документы поставщиков, автотранспортных организаций и др. В связи с этим возникает необходимость в применении учетной цены с целью своевременного отображения в текущем учете движения материалов.

В зависимости от принятой в организации учетной политики поступление и списание материалов может осуществляться по одному из вариантов:

1. с использованием счета 10 в корреспонденции с соответствующими счетами;
2. с использованием счета 10 и дополнительных счетов 15 «Заготовление и приобретение материалов» и 16 «Отклонение в стоимости материалов».

При **первом варианте** фактическая себестоимость поступивших материалов формируется на счете 10, где отражается как покупная стоимость без НДС, так и сумма ТЗР.

Таким образом, прямое включение транспортно-заготовительных затрат в фактическую себестоимость материала целесообразно в **организациях с небольшой номенклатурой материалов**, а также в случаях существенной **значимости отдельных видов и групп материалов**.

Сущность **второго варианта** заключается в том, что организация для учета поступающих материалов кроме счета 10 использует вспомогательные счета 15 и 16.

В этом случае по дебету счета 15 учитывается стоимость материалов (без НДС) на основании поступивших в организацию сопроводительных документов и транспортно-заготовительные расходы (ТЗР). Оприходованные по учетным ценам фактически поступившие в организацию материалы, в том числе после завершения таможенного оформления, приемки по количеству и качеству учитываются по дебету счета 10 и кредиту счета 15.

Разница между фактической себестоимостью материалов и их стоимостью по учетным ценам составляет отклонение в стоимости материалов и формируется бухгалтерская запись: **Д16 К15. Счет 16** предназначен для обобщения информации о расходах по приобретению. Указанные отклонения составляют ТЗР.

Накопленные по дебету счета 16 суммы отклонений подлежат ежемесячному списанию в производство, на управленческие нужды и на иные цели с кредита этого счета пропорционально стоимости материалов, учтенных по учетным ценам, отпущенных со склада на нужды производства (счет 10).

Суммы отклонений (ТЗР), подлежащих списанию в себестоимость и присоединению к покупной цене каждого материала, определяются с помощью средневзвешенного процента, который отражает долю ТЗР от покупной цены материалов.

3.4. Отражение в учете поступления материалов

Сырье, материалы, покупные изделия поступают в организацию в результате:

- приобретения за плату от поставщиков;
- внесения учредителями в счет вклада в уставный капитал;
- поступления от подотчетных лиц, закупивших материалы в порядке наличного расчета;
- оприходования запчастей и прочих материалов при списании пришедших в негодность основных средств;
- поступления материалов из собственного производства (возвратных отходов);
- полученных по договору дарения от других субъектов хозяйствования и физических лиц безвозмездно;
- поступления материалов в качестве целевого финансирования;
- проведенной инвентаризации могут быть выявлены излишки, которые принимаются в состав материальных ценностей.

3.4.1. Поступление материалов от учредителей

Поступление материалов, внесенных учредителями в счет вклада в УК организации, отражается в оценке, согласованной между учредителями на дату принятия решения о создании организации. Стоимость материалов в бухгалтерском учете отражается с применением счета **75.1 «Расчеты по вкладам в уставный капитал»** формируется бухгалтерская запись: **Д10 К75.1**.

3.4.2. Безвозмездное поступление материалов

Материалы, поступающие как безвозмездная помощь, принимаются к учету по рыночной стоимости на дату принятия к бухгалтерскому учету. Стоимость материалов в бухучете отражается по дебету **счета 10 "Материалы"** и кредиту **счета 98 "Доходы будущих периодов"**. Материалы, поступающие как безвозмездная помощь, принимаются к учету по рыночной стоимости на дату принятия к бухгалтерскому учету.

Суммы, учтенные на счете 98 "Доходы будущих периодов", списываются с этого счета в кредит счетов прочих доходов по текущей деятельности, с последующим списанием в состав прибыли в размерах сумм фактической стоимости материалов, использованных на производство продукции.

3.4.3. Оприходование излишков материалов

Стоимость выявленных при инвентаризации излишков материалов при принятии их к бухгалтерскому учету определяется на основании заключения об их оценке, проведенной юридическим лицом или индивидуальным предпринимателем, осуществляющими оценочную деятельность, или организацией самостоятельно исходя из прейскурантов, бюллетеней, каталогов и иных документов, определяющих стоимость аналогичных активов.

Стоимость выявленных при инвентаризации излишков материалов в бухгалтерском учете отражается по дебету **счета 10 "Материалы"** и кредиту **счетов учета финансовых результатов**.

В состав налогооблагаемой прибыли стоимость излишков включается полностью на дату составления сличительной ведомости по факту проведенной инвентаризации. Если при приеме материалов, поступивших от поставщиков выявлены излишки, то они оприходуются в корреспонденции со счетом **60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»**: **Д10 К60**.

3.5. Учет выбытия материалов

Выбытие материалов в организации связано с:

- реализацией (продажей неликвидных товарно-материальных ценностей);
- передачей в уставный капитал других организаций;
- безвозмездной передачей;
- списанием недостач, выявленных в результате проведения инвентаризации или образованных в результате стихийных бедствий и других чрезвычайных обстоятельств.

3.5.1. Реализация материалов

Информация о процессе выбытия при реализации материалов в бухгалтерском учете ведется на А-СКО **90** счете «Доходы и расходы по текущей деятельности», который имеет ряд субсчетов для обособленного отражения доходов, расходов и финансовых результатов:

- 90.7 «Прочие доходы по текущей деятельности»;
- 90.8 «Прочие расходы по текущей деятельности»;
- 90.9 «Прибыль (убыток) от текущей деятельности».

3.5.2. Передача материалов в уставный капитал другой организации

Выбытие материалов в результате передачи в уставный капитал отражается с использованием счетов **90.8, 90.7, 90.9** и счета **06 «Долгосрочные финансовые вложения»**.

3.5.3. Безвозмездная передача материалов

Списание материалов, передаваемых безвозмездно, осуществляется на основании первичных учетных документов на отпуск материалов (товарно-транспортных накладных, товарных накладных и др.).

3.5.4. Списание недостачи материалов в результате инвентаризации и стихийных бедствий

Инвентаризация проводится с целью установления соответствия фактического наличия материальных ценностей с данными бухгалтерского учета.

Инвентаризация товарно-материальных ценностей производится не менее 1 раза в год с таким расчетом, чтобы перед составлением годового отчета инвентаризация проводилась не ранее 1 октября отчетного года.

Результаты инвентаризации отражаются в инвентаризационных описях. Списание недостачи материалов в результате проведения инвентаризации осуществляется с использованием счетов **94 «Недостачи и потери от порчи имущества»** и в разрезе субсчетов счета **90 «Доходы и расходы по текущей деятельности»**.

Списание недостач материалов, произошедших в связи с чрезвычайными ситуациями, отражаются без использования счета 94 и учитываются в составе иных расходов, т.е. на счете **91**.

3.6. Особенности учета и списания топлива

Топливо в бухгалтерском учете отражается на субсчете **10.3 «Топливо»**. Ведение учета топлива осуществляется дифференцированно:

- по **видам** топлива (нефтепродукты, твердое, газообразное топливо);
- по местам **хранения** (на складе, в баках транспортных средств и т.д.).

Для этого к счету 10.3 рабочим планом счетов рекомендуется предусматривать дополнительные субсчета для отражения топлива по видам:

- 10.3.1 «Нефтепродукты (бензин, керосин, дизельное топливо, мазут)»;
- 10.3.2 «Твердое топливо (уголь, торф, дрова и т.д.)»;
- 10.3.3 «Сжиженный газ, сжатый газ»

По местам хранения к субсчету 10.3.1 рекомендуется предусматривать следующие субсчета:

- 10.3.1.1 «Нефтепродукты на складе»;
- 10.3.1.2 «Нефтепродукты в баках транспортных средств»;
- 10.3.1.3 «Нефтепродукты на магнитных картах».

Особенностью учета топлива является порядок его списания из баков транспортных средств. После обработки путевых листов с учетом пробега транспортных средств определяется нормативный расход топлива. На основании замеров топлива в баках транспортных средств определяется фактический расход топлива. В случае, когда фактический расход топлива больше или меньше нормативного расхода, применяется решение о порядке его списания.

Стоимость **экономии** топлива может начисляться в виде премии за экономию материальных ресурсов. **Перерасход** погашается материально-ответственными лицами либо списывается за счет собственных источников организации.

3.7. Особенности учета и списания специальной оснастки и специальной одежды и специальной обуви

Субсчета 10.10 «Специальная одежда и специальная оснастка на складе» и 10.11 «Специальная одежда и специальная оснастка в эксплуатации» предназначены для отражения движения специального инструмента, приспособлений, специального оборудования и одежды на складе и в эксплуатации.

Инструкцией №50 предусматривается перенос стоимости специальной оснастки и специальной одежды на затраты по одному из следующих способов (таблица 21):

- 100% при передаче в эксплуатации;
- 50% при вводе в эксплуатацию и 50% при списании акта на списание в конце срока эксплуатации;
- 100% при составлении акта на списание;
- по нормам, рассчитанным исходя из срока службы – и закрепляется в учетной политике организации.

ТЕМА 4. УЧЕТ ОПЛАТЫ ТРУДА И РАСЧЕТОВ С ПЕРСОНАЛОМ

4.1. Учет численности персонала. Виды, формы оплаты труда

Прием на работу наемных работников оформляется приказом или распоряжением администрации организации. Приказ издается на основании письменного трудового договора.

Трудовой договор – соглашение между работником и нанимателем, в соответствии с которым работник обязуется выполнять работу по определенной одной или нескольким профессиям, специальностям или должностям соответствующей квалификации согласно штатному расписанию и соблюдать внутренний трудовой распорядок, а наниматель обязуется предоставлять работнику обусловленную трудовым договором работу, обеспечивать условия труда, предусмотренные законодательством о труде, а также своевременно выплачивать заработную плату (ст.1 Трудового кодекса Республики Беларусь).

Основным документом о трудовой деятельности работника является трудовая книжка, которая ведется на всех работающих организации свыше 5-ти дней, в т.ч. на сезонных и временных работников, а также на внештатных при условии, что они подлежат государственному социальному страхованию.

Учет численности в организации ведется с помощью личных карточек. Личная карточка заполняется в одном экземпляре на основании соответствующих документов

(паспорта, трудовой книжки, диплома об окончании образовательного учреждения и военного билета).

Согласно ст. 57 Трудового кодекса Республики Беларусь **заработная плата** – это совокупность вознаграждений в денежной и натуральной форме, которую наниматель обязан выплатить работнику за фактически выполненную работу, а также за периоды, включаемые в рабочее время.

Заработная плата подразделяется на **основную и дополнительную**.

Основная заработная плата начисляется за фактически отработанное время или выполненные работы (услуги) с учетом различных премий и доплат.

Дополнительная заработная плата начисляется за фактически неотработанное время, но подлежащее оплате в соответствии с трудовым законодательством Республики Беларусь. Сюда относятся:

- оплата отпусков;
- выходные пособия;
- оплата за время выполнения государственных обязанностей и проч.

Существуют две основные формы оплаты труда: повременная и сдельная.

Повременная форма оплаты труда определяется квалификацией работника и количеством отработанного времени:

- простая;
- повременно-премиальная.

Одной из систем повременной оплаты труда является оплата на основании должностных окладов. Оклад устанавливается работнику согласно штатному расписанию.

Сдельную форму оплаты труда получает работник в зависимости от количества выполненной работы по установленным сдельным расценкам с учетом качества труда. При применении данной формы используются следующие системы оплаты труда:

- прямая, где применяется неизменная сдельная расценка на всю изготовленную продукцию;
- сдельно-премиальная, где кроме оплаты по сдельным расценкам начисляется премия;
- сдельно-прогрессивная, когда выполнение заданий сверх норм оплачивается по повышенным расценкам;
- косвенно-сдельная, когда заработная плата рабочих вспомогательных производств зависит от оплаты труда рабочих основного производства;
- аккордная (бригадная), когда оплата производится за выполненный коллективом объем работ в установленные сроки.

4.2. Расчет и учет оплаты очередных отпусков

Под **отпуском** понимается освобождение от работы по трудовому договору на определенный период с сохранением места прежней работы и заработной платы.

Работникам предоставляются следующие виды отпусков:

- трудовые (основной и дополнительные отпуска);
- социальные (отпуск по беременности и родам; отпуск по уходу за ребенком возрастом до 3-ех лет; отпуск в связи с обучением; отпуск по уважительным причинам личного и семейного характера).

Отпуска оформляются приказом, которые подписываются от имени нанимателя, уполномоченным им должностным лицом.

Трудовой отпуск предоставляется ежегодно за рабочий год. Для большинства работников минимальная продолжительность основного отпуска – 24 календарных дня.

Право на первый ежегодный оплачиваемый отпуск возникает у работников по истечении 6 месяцев работы у данного нанимателя.

Трудовые отпуска за второй и последующие рабочие года предоставляются в любое время рабочего года в соответствии с очередностью предоставления трудовых отпусков.

До истечения 6 месяцев наниматель обязан предоставить трудовые отпуска:

- женщинам перед отпуском по беременности и родам или после него;
- совместителям, если трудовой отпуск по основному месту работы приходится на период до 6 месяцев работы по совместительству;
- лицам моложе 18 лет;
- женщинам, имеющим 2-ух и более детей в возрасте до 14 лет или ребенка-инвалида в возрасте до 18 лет;
- работникам, обучающимся без отрыва от производства в средних общеобразовательных, вечерних школах, профессионально-технических лицеях, вечерних и заочных высших и средних специальных учебных заведениях, магистратурах, аспирантурах.

По договоренности между работником и нанимателем трудовой отпуск может быть разделен на части. При этом первая часть должна быть не менее 14 календарных дней. Трудовой отпуск при этом может быть прерван по предложению нанимателя и по согласию работника. Неиспользованная в связи с этим часть отпуска предоставляется в рабочего года или присоединяется к отпуску за след рабочий год.

Продолжительность отпусков работников исчисляется в календарных днях. Государственные праздники, праздничные дни, приходящиеся на период отпуска, в число календарных дней отпуска не включаются.

Наниматель обязан выплатить отпускные не позднее, чем за 2 дня до начала отпуска.

Расчет отпускных производится в следующей последовательности:

1. Рассчитывается сумма его заработной платы за 12 месяцев, предшествующих началу отпуска. Если в учитываемом для определения среднего заработка периоде произошло повышение тарифных ставок (окладов), то исчисление среднего заработка производится с учетом поправочного коэффициента. Поправочный коэффициент определяется для каждого месяца следующим образом: тарифная ставка (оклад) месяца ухода в отпуск делится на тарифную ставку (оклад) каждого из 12 предыдущих месяцев. При этом применяется тарифная ставка (оклад) без доплат и надбавок.

2. Рассчитывается среднемесячная заработная плата работника. Для этого сумма, рассчитанная в п. 1 и дополненная премией, надбавкой, без учета материальной помощи и пособия по временной нетрудоспособности с учетом поправочного коэффициента делится на 12.

3. Рассчитывается среднедневная заработная плата. Для этого среднемесячная заработная плата делится на 29,7. Это среднее количество календарных дней, исчисленных в среднем за 5 лет и установленных Министерством финансов Республики Беларусь.

4. Определяется сумма отпускных. Для этого среднедневная заработная плата работника умножается на число календарных дней отпуска.

В годовой ФОТ для расчета отпускных включаются:

- заработная плата за фактически отработанное время;
- доплаты за стаж и совмещение профессий;
- пособие по безработице, оплаченное в размере 100%.

При исчислении средней заработной платы из учитываемого периода исключаются периоды, за которые оплата производилась **не в полном объеме** в соответствии с законодательством (пособие по временной нетрудоспособности в размере 80 %, отпуск без содержания и т.д.).освобождались от основной работы с частичным сохранением заработной платы или без оплаты.

4.3.Порядок начисления пособия по временной нетрудоспособности

В соответствии с законодательством Республики Беларусь каждая организация независимо от формы собственности страхует своих граждан как от временной нетрудоспособности, так и по возрасту (пенсионное обеспечение).

Для учета расчетов организации с фондом социального страхования и обеспечения предназначен СКО счет **69** «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», который имеет два субсчета:

- **69/1** «Расчеты по социальному страхованию»;
- **69/2** «Расчеты по пенсионному обеспечению».

Таким образом, по кредиту счета 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» учитываются средства, направляемые в Фонд социальной защиты населения.

Средства Фонда социальной защиты населения используются для выплаты пособия по временной нетрудоспособности, по беременности и родам, на погребение, на санаторно-курортное лечение и на другие цели.

Временная нетрудоспособность - это особый вид неотработанного времени. Источником оплат такого вида неотработанного времени является не себестоимость, а средства органов социального страхования и обеспечения.

Основанием для начисления и выплаты пособия по временной нетрудоспособности (ПВН) является больничный лист, выданный медицинским учреждением, и табель учета рабочего времени с указанием дней болезни.

Пособие по временной нетрудоспособности выплачивается в случаях, предусмотренных законодательством.

В соответствии с положением о порядке обеспечения пособиями по временной нетрудоспособности и по беременности и родам, утвержденном Постановлением Совета Министров РБ от 28.06.2013 №569.

Пособие по временной нетрудоспособности назначается **в размере 80 процентов** среднедневного заработка за **первые 12 календарных дней нетрудоспособности** и **в размере 100 процентов** среднедневного заработка за **последующие календарные дни непрерывной временной нетрудоспособности**.

В размере 100% среднего заработка начисляется и выплачивается ПВН с первого дня утраты трудоспособности в случаях:

- инвалидам Великой Отечественной войны, инвалидам боевых действий на территории других государств, участникам Великой Отечественной войны,

- гражданам, пострадавшим от катастрофы на Чернобыльской АЭС, других радиационных аварий;

- донорам, сдавшим кровь (мужчины – не менее четырех донаций, женщины – не менее трех донаций) и ее компоненты (не менее 14 донаций) в течение 12 месяцев, предшествующих дню наступления временной нетрудоспособности (независимо от причины ее наступления);

- живым донорам на период временной нетрудоспособности, наступившей в связи с забором у них органов и (или) тканей человека;

- лицам, осуществляющим уход за больным ребенком в возрасте до 14 лет при оказании медицинской помощи в амбулаторных условиях и за больным ребенком в возрасте до 14 лет (ребенком-инвалидом в возрасте до 18 лет) при оказании медицинской помощи в стационарных

условиях, за ребенком в возрасте до 3 лет и ребенком-инвалидом в возрасте до 18 лет в случае болезни матери либо другого лица, фактически осуществляющего уход за ребенком, а также за ребенком-инвалидом в возрасте до 18 лет в случае его санаторно-курортного лечения, медицинской реабилитации;

- по беременности и родам, при наличии листка нетрудоспособности.

Пособие по временной нетрудоспособности выплачивается в половинном размере (50 %) в случаях:

- при наступлении нетрудоспособности от заболеваний или травм при употреблении алкоголя, наркотических и токсических веществ;

- лицам, нарушившим режим, установленный врачом;

- лицам, ставшим нетрудоспособными в период прогула без уважительной причины;

Пособие по временной нетрудоспособности не назначается:

- в случае умышленного причинения вреда своему здоровью в целях уклонения от работы или от других обязанностей;

- при временной нетрудоспособности, наступившей в связи с травмой, полученной при совершении преступления;

- за время принудительного лечения по определению суда (кроме лиц, страдающих психическими заболеваниями);

- за период нахождения под арестом, за время судебно-медицинской экспертизы, за время отстранения от работы в случаях, предусмотренных статьей 49 ТК, кроме случаев отстранения от работы органами государственного санитарного надзора лиц, являющихся бактерионосителями, и в связи с карантином, а также за период временного отстранения

работника от должности в соответствии со статьей 131 Уголовно-процессуального кодекса Республики Беларусь;

- за период, когда за работником сохранялся средний заработок полностью или частично в соответствии с законодательством, кроме периодов простоя, оплачиваемых в соответствии со статьей 71 ТК, и служебной командировки;
- за период отпуска без сохранения заработной платы;
- за время спора о законности увольнения (в случае восстановления на работе пособие по временной нетрудоспособности выплачивается со дня вынесения решения о восстановлении на работе).

Для исчисления пособий работникам определяется размер **среднедневного заработка за 6 календарных месяцев**, предшествующих месяцу, в котором возникло право на пособия.

Размер среднедневного заработка определяется путем деления суммы заработка, исходя из периода работы у плательщика, назначающего пособие, **на число календарных дней этого периода.**

Размер среднедневного заработка для пособия по беременности и родам - исходя из периода работы у плательщика, назначающего пособие, и предшествующих периодов работы у других плательщиков.

Работникам, отработавшим расчетный период не полностью (за исключением лиц, за которых обязательные страховые взносы уплачивались менее чем за 6 месяцев до дня возникновения права на пособия, а также лиц, отработавших в расчетном периоде менее чем календарный месяц), **размер среднедневного заработка для исчисления пособий определяется за фактически отработанное время.**

При этом заработок для исчисления пособия по беременности и родам за каждый полный календарный месяц учитывается в размере, не превышающем величину средней заработной платы работников в республике за соответствующий месяц.

Если у работницы в 6 календарных месяцах, предшествующих месяцу, в котором возникло право на пособие, не имеется заработка, среднедневной заработок для исчисления пособия определяется:

- из тарифной ставки (оклада) (без надбавок и повышений), установленной (ого) на день наступления отпуска по беременности и родам;
- из более высокого среднедневного (среднечасового) заработка, применяемого для исчисления выплаты по среднему заработку, сохраняемому за работницей в указанном периоде.

В заработок при исчислении пособия по временной нетрудоспособности **включаются** выплаты, на которые начисляются страховые взносы на государственное социальное страхование, кроме выплат, право на которые работник не утрачивает в связи с временной нетрудоспособностью. К ним относятся: материальная помощь, путевки, оплаченные предприятием, оплата обучения в учебном учреждении, разовые премии к праздничным датам, оплата питания, проезда и другие выплаты по социальной защите, предусмотренные коллективным договором.

В число календарных дней расчетного периода, на которые делится заработок, **не включаются периоды:**

- трудового и социального отпусков;
- временной нетрудоспособности;
- простоя не по вине работника;
- освобождения от работы в соответствии с законодательством в других случаях.

Размер пособия по временной нетрудоспособности не должен превышать **максимальный размер пособия, который устанавливается** в размере трехкратной величины средней заработной платы работников в республике в месяце, предшествующем месяцу, в котором возникло право на пособия.

Максимальный размер пособий за **неполный календарный месяц определяется** в размере величины, получаемой путем деления трехкратной величины средней заработной платы работников в республике в месяце, предшествующем месяцу, в котором возникло право на пособия, на количество календарных дней данного месяца с последующим умножением полученного результата на количество календарных дней освобождения от работы в связи с временной нетрудоспособностью, беременностью и родами согласно листку нетрудоспособности в этом месяце.

Источником для начисления пособия по временной нетрудоспособности является фонд социального страхования и обеспечения.

4.4. Удержания из заработной платы

В соответствии с законодательством РБ о труде из сумм начисленной заработной платы производятся удержания и вычеты.

Все удержания из заработной платы работников производятся в бесспорном порядке и условно подразделяются на обязательные и необязательные.

4.4.1. Учет обязательных удержаний из заработной платы

Из начисленной работнику заработной платы бухгалтерией организации производятся **обязательные удержания:**

- подоходный налог;
- отчисления в пенсионный фонд;
- удержания по исполнительным листам (по решению суда);
- компенсации в пользу третьих лиц (по решению суда);
- штрафы и предписания налоговой инспекции.

В первую очередь из начисленной заработной платы **удерживают подоходный налог.** С 1 января 2015 г. ставка подоходного налога увеличилась с 12 % до **13 %.**

Кроме того по ставке 9% облагаются доходы, полученные:

- 1) физическими лицами от резидентов Парка высоких технологий по трудовым договорам;
- 2) физическими лицами, участвующими в реализации бизнес-проекта в сфере новых и высоких технологий от нерезидентов Парка высоких технологий по трудовым договорам;
- 3) индивидуальными предпринимателями, резидентами Парка высоких технологий.

Подоходным налогом облагаются доходы, полученные физическими лицами в денежной или натуральной форме в течение календарного года **за исключением доходов:**

- 1) пенсий;
- 2) алиментов;
- 3) материальной помощи;
- 4) стипендий учащихся, студентов, включая надбавки к стипендиям;
- 5) выигрыши, полученные от всех видов лотерей;
- 6) доходы в виде процентов, полученные по вкладам на счетах в банках;
- 7) доходы от сдачи крови и др.

При расчете подоходного налога предусмотрены стандартные налоговые вычеты (2015 год):

- **730 000 руб.** в месяц при получении дохода в сумме, не превышающей **4 420 000 руб.** в месяц (подп. 1.1 п. 1 ст. 164 НК);

- **210 000 руб** в месяц на каждого ребенка до 18 лет и (или) иждивенца (подп. 1.2 п. 1 ст. 164 НК);

- **410 000 руб.** в месяц каждого ребенка родителям, имеющим двух и более детей в возрасте до 18 лет или детей-инвалидов в возрасте до 18 лет (на каждого ребенка) .

Отчисления в пенсионный фонд из заработной платы производятся нанимателем в размере 1% от начисленной работнику заработной платы.

Удержания по исполнительным листам производятся на основании исполнительных листов, выданных судом (с указанием размера и причины удержания) или на основании письменного заявления работника о добровольной уплате (алименты удерживаются от основной и дополнительной заработной платы работника, а также иных получаемых доходов, оставшихся после удержания подоходного налога. Алименты на несовершеннолетних рассчитываются: 25% - на 1 ребенка, 33% - на 2-у детей, 50% - на 3-ех и более детей).

Если удержания производятся по нескольким исполнительным листам, то их общая сумма **не должна превышать 50%** заработка плательщика за вычетом обязательных налогов.

4.4.2. Учет необязательных удержаний из заработной платы

К необязательным удержаниям, взыскиваемым с работников бесспорном порядке :

- удержание излишне выплаченной заработной платы;
- удержание сумм в счет погашения недостач и возмещения материального ущерба, возникшего по вине работника, в размере, не превышающего его среднемесячного заработка;
- удержание неизрасходованных и своевременно не возвращенных сумм аванса, выданных под отчет на командировочные расходы или хозяйственные нужды, не позднее одного месяца со дня окончания срока.

Размер всех удержаний при каждой выплате заработной платы не может превышать 20%. При удержании по нескольким исполнительным документам за работником должно быть сохранено не менее 50% заработка.

4.5. Учет вычетов из заработной платы

Из заработной платы кроме удержаний могут осуществляться вычеты, которые в отличие от удержаний производятся по просьбу работника, по его письменному заявлению.

К числу вычетов относятся:

- вычеты в погашение кредитов, полученных в банке или у организаций;
- страховые платежи по индивидуальному страхованию;
- профсоюзные взносы и т.д.

Для обобщения информации и отражения всех видов расчетов с работниками организации, кроме расчетов по оплате труда и подотчетными лицами, предназначен **счет 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям»**, к которому предусмотрены 2 субсчета:

73.1 «Расчеты по предоставленным займам»;

73.2 «Расчеты по возмещению материального ущерба».

На субсчете 73.1 «Расчеты по предоставленным займам» отражаются расчеты с работниками организации по предоставленным займам на индивидуальное строительство, приобретение или строительство садового домика, и в бухгалтерском учете формируется следующая корреспонденция: **Д73.1 К50, 51, 52**.

Если по выданному займу предусмотрен процент, в бухгалтерском учете формируется следующая корреспонденция: **Д73.1 К91.1**.

Заемщик обязан возвратить полученную сумму в срок и в порядке, который предусмотрен в договоре на сумму возврата займа:

на сумму возврата долга наличными в кассу (на расчетный счет):

Д50, 51 К73.1;

на сумму ежемесячных удержаний из заработной платы:

Д70 К73.1.

Если часть дебиторской задолженности по выданному займу по решению коллектива организации погашается за счет финансовых результатов организации, то в бухгалтерском учете формируется корреспонденция: **Д84 К73.1**.

На счете 73.2 «Расчеты по возмещению материального ущерба» учитываются расчеты по возмещению ущерба, причиненного работником организации, в результате хищений товарно-материальных ценностей или денежных средств или производственного брака, и в бухгалтерском учете формируются следующие корреспонденции:

✓ списываются недостающие материальные ценности по факту проведенной инвентаризации: **Д73.2 К94;**

✓ списываются потери по устранению брака либо полная себестоимость брака: **Д73.2 К28**.

✓ Добровольное возмещение ущерба (полностью или частично):
на сумму денежных средств, материалов или основных средств, внесенных работником: **Д50, 10, 01...К73.2;**

на сумму денежных средств, удержанных из заработной платы, в счет погашения: **Д70 К73.2**.

4.6. Выплата заработной платы. Депонирование заработной платы

Для обобщения информации о расчетах с персоналом по оплате труда, как состоящим так и не состоящим в списочном составе организации, а также для расчетов по выплате доходов по акциям и другим ценным бумагам данной организации предназначен синтетический СКО счет 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда». По кредиту счета 70 отражается начисление, а по дебету 70 счета – удержание и выплаты начисленной заработной платы.

Заработная плата выплачивается один или два раза в месяц в виде предварительно начисленного аванса за первую половину месяца или базавансовым способом.

Выдача заработной платы из кассы организации осуществляется на основании платежной ведомости по заработной плате, в которой работник расписывается при получении наличных денежных средств. Выдача из кассы денег работникам, не являющимся штатными сотрудниками организации, производится по предъявлении документа, удостоверяющего личность получателя. Заработную плату кассир может выдать по расходному кассовому ордеру, в котором должны быть подписи руководителя организации и главного бухгалтера (бухгалтера).

При выдаче заработной платы через сберегательный банк в нем открывается лицевой счет. А работнику выдается пластиковая карточка, по которой он получает деньги, переведенные организацией в сбербанк через обслуживающее его отделение банка.

В бухгалтерском учете формируются следующие проводки:

№ п.п.	Содержание операции	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	На сумму заработной платы, выданной работникам из кассы организации	70	50
2	На сумму заработной платы, перечисленной на счета работников в банках	70	51

Из кассы организации заработная плата выдается в течение трех дней. По истечении этого срока заработная плата считается депонированной, т.е. оставленной на хранение. Для отражения расчетов с работниками организации по суммам не выплаченной в срок заработной платы предусмотрен субсчет 76/5 «Расчеты по депонированным суммам».

Остатки не выданной в срок заработной платы по истечении трех дней должны быть сданы в банк на расчетный счет

В бухгалтерском учете формируются следующие проводки:

№ п.п.	Содержание операции	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	На сумму депонированной заработной платы, не выданной работникам в установленные сроки	70	76/5
2	На сумму остатков денежных средств, возвращенных на расчетный счет организации.	51	50

Работник имеет право на получение депонированной заработной платы в течение трех лет. Для получения оставленной на хранение заработной платы работник обращается в бухгалтерию.

В бухгалтерском учете формируются следующие проводки:

№ п.п.	Содержание операции	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	На сумму полученных с расчетного счета денежных средств для выдачи депонированной заработной платы	50	51
2	На сумму выданной депонированной заработной платы	76/5	50

ТЕМА 5. УЧЕТ ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО И КАЛЬКУЛИРОВАНИЕ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ, РАБОТ, УСЛУГ

5.1. Понятие затрат в себестоимости продукции (работ, услуг)

Производство продукции (работ, услуг) требует определённых затрат (материальных, трудовых, финансовых и т.п. ресурсов), которые составляют её себестоимость.

Себестоимость продукции (работ, услуг) – это стоимостная оценка затрат, произведенных организацией в процессе производства продукции (работ, услуг) и ее реализации.

Затраты, включаемые в себестоимость продукции (работ, услуг) можно разделить на:

✓ производственные – непосредственно связанные с производством продукции, выполнением работ, оказанием услуг на предприятии (сырьё, материалы, топливо, заработная плата работников, отчисления на социальные нужды, амортизация основных средств и нематериальных активов и т.д.);

✓ внепроизводственные (расходы на реализацию) – связанные с реализацией продукции, товаров, работ, услуг покупателям (доставка продукции покупателю, реклама,

тара, упаковка продукции, погрузочно-разгрузочные работы, выполненные силами продавца, прочие аналогичные затраты).

Сумма всех производственных затрат в денежном выражении называется **производственной себестоимостью продукции (работ, услуг)**. Если к ней добавить расходы на реализацию (внепроизводственные) расходы, то формируется **полная себестоимость**.

Затраты на производство принято классифицировать по ряду признаков:

1) По времени включения в себестоимость затраты разделяют на текущие затраты и затраты будущих периодов.

2) По способу включения в себестоимость затраты бывают:

✓ прямые – затраты, которые непосредственно связаны с производством определенного вида продукции (работ, услуг) и напрямую по данным первичных документов включаются в себестоимость: сырьё, материалы, заработная плата рабочим, амортизация производственного оборудования и т.д.;

✓ косвенные – затраты, которые непосредственно с производством продукции (работ, услуг) не связаны, и включаются в их себестоимость не напрямую, а путём распределения между видами производимой продукции (работ, услуг): административно-управленческие и хозяйственные расходы, расходы по содержанию и эксплуатации машин и оборудования, на отопление, освещение и содержание помещений и т.д. (то есть общепроизводственные и общехозяйственные расходы).

По экономической роли в процессе производства затраты делят на:

✓ основные – непосредственно связанные с технологическим процессом производства;

✓ накладные – связанные с обслуживанием и управлением производством (общепроизводственные и общехозяйственные расходы).

По отношению к объему производства :

✓ Переменные - расходы, размер которых изменяется пропорционально изменению объема производства;

✓ Условно-постоянные – расходы, размер которых почти не зависит от изменения объема производства продукции.

5.2. Классификация затрат, включаемых в себестоимость продукции, работ, услуг

Затраты, включаемые в себестоимость продукции (работ, услуг), группируются в соответствии с их экономическим содержанием по следующим элементам:

- 1) материальные затраты;
- 2) затраты на оплату труда;
- 3) отчисления на социальные нужды;
- 4) амортизация основных средств и нематериальных активов, используемых в предпринимательской деятельности;
- 5) прочие затраты.

В элементе «Материальные затраты» отражаются:

✓ стоимость покупного сырья и материалов, используемых в производстве продукции (выполнении работ, оказании услуг), а также для упаковки и иной подготовки (включая предпродажную) реализуемых продукции (работ, услуг);

✓ стоимость инструментов, приспособлений, лабораторного оборудования, инвентаря, хозяйственных принадлежностей, специальной оснастки, специальной одежды, а также другого имущества, которое не является амортизируемым;

✓ стоимость запасных частей и комплектующих изделий;

✓ стоимость работ и услуг производственного характера;

✓ стоимость приобретаемого со стороны топлива и покупной энергии всех видов;

✓ потери от недостачи и (или) порчи при хранении и транспортировке товарно-материальных ценностей в пределах норм естественной убыли, установленных законодательством;

✓ прочие затраты.

Из затрат на материальные ресурсы, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), исключается стоимость возвратных отходов. Под возвратными отходами производства понимаются остатки сырья, материалов, полуфабрикатов и других видов материальных ресурсов, образовавшиеся в процессе производства продукции (работ, услуг), утратившие полностью или частично потребительские качества исходного ресурса (химические или физические свойства) и в силу этого используемые с повышенными затратами (понижением выхода продукции) или неиспользуемые по прямому назначению.

К возвратным отходам не относятся:

1) остатки материальных ресурсов, которые в соответствии с установленной технологией передаются в другие цеха, подразделения в качестве полноценного материала для производства других видов продукции (работ, услуг);

2) иная продукция, перечень которой устанавливается в отраслевых методических рекомендациях (инструкциях) по вопросам планирования, учёта и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг).

В элементе «Затраты на оплату труда» отражаются выплаты в денежной и натуральной форме по заработной плате за фактически выполненную работу, отработанное время и за периоды, включаемые в рабочее время, а также надбавки, доплаты, компенсации и иные выплаты, установленные законодательством и подлежащие включению в фонд заработной платы.

В себестоимость продукции (работ, услуг) не включаются выплаты работникам организации в денежной и натуральной формах, которые дополнительно предоставляются законодательством и, по сути, являются социальными льготами. К ним относятся:

- 1) премии рабочим, руководителям и служащим за производственные
- 2) результаты сверх размеров, предусмотренных законодательством;
- 3) вознаграждения по итогам работы за год;
- 4) материальная помощь;
- 5) ссуды и займы, в том числе беспроцентные;
- 6) единовременные пособия лицам, уходящим на пенсию;
- 7) доходы (дивиденды, проценты), выплачиваемые по акциям и вкладам работникам организации;
- 8) оплата дополнительно предоставляемых по коллективному договору сверх предусмотренных законодательством Республики Беларусь отпусков, в том числе женщинам, воспитывающим детей;
- 9) оплата жилья, путевок на лечение и отдых, экскурсий и путешествий, занятий в секциях, кружках, клубах, посещений культурно-зрелищных и физкультурных (спортивных) мероприятий, подписки на периодические издания и товаров для личного потребления работников;
- 10) другие виды выплат, непосредственно не связанные с оплатой труда.

В элементе «Отчисления на социальные нужды» отражаются обязательные страховые взносы по установленным законодательством нормам в Фонд социальной защиты населения.

В элементе «Амортизация основных средств и нематериальных активов, используемых в предпринимательской деятельности» отражаются суммы амортизационных отчислений, произведенных в установленном законодательством порядке, по собственным и арендованным основным средствам и нематериальным активам, используемым в предпринимательской деятельности организации.

К элементу «Прочие затраты» относятся:

- 1) налоги, сборы (пошлины), платежи и другие обязательные отчисления, включаемые в соответствии с законодательством в себестоимость продукции (работ, услуг);
- 2) страховые взносы по видам обязательного и добровольного страхования;
- 3) проценты по полученным займам и кредитам, включаемые в соответствии с законодательством в себестоимость продукции (работ, услуг);
- 4) затраты на оплату услуг связи, включая услуги факсимильной и спутниковой связи, Интернет, почтовые, телефонные и другие подобные услуги;
- 5) оплата услуг вычислительных центров, банков, связанных с обслуживанием организации;
- 7) оплата услуг по охране имущества, противопожарному обслуживанию и охране;
- 8) оплата консультационных, информационных, аудиторских услуг;
- 9) выходное пособие (компенсация), выплачиваемое работнику в случае прекращения трудового договора;
- 10) затраты на рекламу и маркетинговые услуги;
- 11) арендная плата;
- 12) командировочные расходы в пределах норм, установленных законодательством;
- 13) представительские расходы, а также расходы на проведение собраний, конференций, семинаров, коллегий, совещаний;
- 14) другие затраты, входящие в состав себестоимости продукции, (работ, услуг), но не относящиеся к ранее перечисленным элементам затрат.

5.3. Учет затрат на производство

Для учета затрат на производство типовым планом счетов определены следующие активные счета: **20, 23, 25, 26, 28, 29**. Кроме этих счетов могут быть задействованы счета **96, 97**.

Порядок учета затрат в общем виде можно разделить на следующие этапы:

1. В течение месяца прямые производственные затраты учитываются и накапливаются по дебету счетов 20, 23:

Д20, 23 К10, 60, 70, 69, 76.2...

2. Все расходы по управлению и обслуживанию (косвенные расходы) собираются в течение месяца на собирательно-распределительных счетах 25, 26:

Д25, 26 К10, 60, 70, 69, 76.2...

3. Потери от окончательного брака и затраты по устранению исправимого брака в течение месяца учитываются по дебету **счета 28**:

Д28 К10, 60, 70, 69, 76...

4. По окончании месяца счета 25, 26 закрываются и списываются на затраты производства в установленном порядке:

Д20, 23, 90 К25, 26.

5. По окончании месяца счет 28 также закрывается, а потери от окончательного брака и по устранению брака списываются в себестоимость тех видов продукции, по которым обнаружен брак:

Д20, 23 К28.

6. Себестоимость изготовленной продукции вспомогательных производств списываются по окончании отчетного месяца на затраты основного производства:

Д20 К23.

В результате на счете 20 собираются все прямые и косвенные затраты и исчисляется фактическая производственная себестоимость продукции.

5.3.1. Учет прямых затрат на производство

Для обобщения информации о затратах на производство продукции, выполнении работ и оказании услуг используется активный счет 20 «Основное производство».

В зависимости от вида деятельности на счете 20 «Основное производство» могут учитываться затраты по выпуску промышленной или сельскохозяйственной продукции, выполнению строительно-монтажных, проектных и т.д. работ. Для их учета к счету 20 могут быть открыты следующие субсчета:

20.1 «Промышленное производство»;

20.2 «Сельскохозяйственное производство»;

20.3 «Эксплуатация транспорта и средств связи»;

20.4 «Производство строительных и монтажных работ»;

20.5 «Производство проектных работ»;

20.6 «Производство геологоразведочных работ»;

20.7 «Производство научно-исследовательских и конструкторских работ»;

20.8 «Содержание и ремонт автомобильных работ»;

20.9 «Общественное питание».

Для отражения в бухгалтерском учете операций с производством готовой продукции необходимо пользоваться следующими нормативными правовыми актами:

1) Инструкцией о порядке применения типового плана счетов бухгалтерского учета (далее — Инструкция № 50), утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 29.06.2011 № 50;

2) Инструкцией по бухгалтерскому учету доходов и расходов, утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 30.09.2011 № 102 (далее — Инструкция № 102);

3) Инструкцией по бухгалтерскому учету запасов, утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 12.11.2010 № 133 (далее — Инструкция № 133).

Дебетовое сальдо по счету 20 на конец месяца показывает стоимость незавершенного производства.

5.3.2. Учет затрат вспомогательных производств

Вспомогательные производства – подразделения предприятия, обеспечивающие основное производство электроэнергией, паром, газом и другими видами энергии, осуществляющие транспортное обслуживание, изготовление инструментов, штампов, запасных частей, возведение временных сооружений и т.д.

Для обобщения информации о затратах подразделений вспомогательного производства для основного производства предназначен активный **счет 23 «Вспомогательные производства»**.

Для обособленного учета затрат к счету 23 могут быть предусмотрены следующие субсчета:

- 1) 23.1 «Обслуживание различными видами энергии»;
- 2) 23.2 «Внутризаводское транспортное обслуживание»;
- 3) 23.3 «Ремонт основных средств»;
- 4) 23.4 «Изготовление инструментов, запчастей и т.д.».

По дебету счета 23 учитываются:

1) прямые затраты, связанные непосредственно с выпуском продукции вспомогательными производствами: **Д23 К02, 05, 10, 69, 70, 76...**;

2) косвенные затраты, связанные с управлением и обслуживанием вспомогательных производств: **Д23 К25, 26**;

3) потери от брака во вспомогательных производствах: **Д23 К28**.

В конце каждого месяца на счете 23 определяется фактическая себестоимость изготовленной продукции. Затем фактическая себестоимость списывается по кредиту 23 в дебет различных счетов в зависимости от назначения данной продукции:

- 1) установка (монтаж) оборудования: **Д07 К23**;
- 2) ремонт, модернизация, реконструкция зданий, сооружений и т.д.: **Д08 К23**;
- 3) принятие на учет материалов, а также металлолома от замены запчастей при ремонте основных средств: **Д10 К23**;
- 4) отпуск продукции (работ, услуг) основному производству: **Д20 К23**;
- 5) отнесение стоимости работ, услуг вспомогательных производств на общепроизводственные и общехозяйственные расходы: **Д25, 26 К23**;
- б) принятие на склад готовой продукции, изготовленной вспомогательными производствами для последующей реализации: **Д43 К23**.

Сальдо по дебету счета 23 на конец месяца показывает стоимость незавершенного производства во вспомогательных производствах.

Аналитический учет по счету 23 ведется по видам производств в порядке, установленном отраслевыми инструкциями министерств и ведомств по планированию, калькулированию себестоимости продукции.

5.3.3. Учет косвенных затрат

Косвенные затраты – затраты, связанные с производством нескольких видов продукции, выполнением нескольких видов работ, оказанием нескольких видов услуг, которые включаются в себестоимость установленного вида продукции, работ, услуг по определенной базе распределения. В состав косвенных затрат включают **общепроизводственные и общехозяйственные затраты** (Инструкция по бухгалтерскому учету доходов и расходов, утвержденная постановлением Минфина РБ от 30.09.2011 № 102)

Учет общепроизводственных расходов

Общепроизводственные расходы – это расходы, которые связаны с обслуживанием и управлением производства в цехах.

Общепроизводственные расходы планируются отдельно по каждому цеху предприятия путем составления смет на содержание и эксплуатацию оборудования, а также управленческие и хозяйственные нужды цеха.

По способу включения в себестоимость общепроизводственные расходы являются косвенными, т.е. **не включаются** в себестоимость напрямую и подлежат распределению между видами произведенной продукции пропорционально базовому показателю:

- 1) объему произведенной продукции;
- 2) прямой заработной плате производственных рабочих;
- 3) количеству часов работы оборудования.

Порядок распределения устанавливается отраслевыми инструкциями по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции и закрепляется в учетной политике предприятия.

Синтетический учет общепроизводственных расходов ведется на активном **счете 25 «Общепроизводственные расходы»:**

25.1 «Расходы на содержание и эксплуатацию оборудования»;

25.2 «Общехозяйственные расходы».

Счет 25.1 предназначен для учета и контроля расходов по содержанию и эксплуатации оборудования в основных и вспомогательных цехах промышленного производства.

На счете 25.2 ведется учет расходов по обслуживанию производства и управлению цехами и другими подобными им структурными подразделениями основного и вспомогательного производства, а также простоев по внутренним причинам.

Аналитический учет по счету 25 ведется в специальных ведомостях по отдельным подразделениям.

Произведенные организацией общепроизводственные затраты отражаются по дебету счета 25 и кредиту счетов 02 "Амортизация основных средств", 10 "Материалы", 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками", 69 "Расчеты по социальному страхованию и обеспечению", 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда" и др.

Затраты, учтенные на счете 25, списываются с этого счета в дебет счетов 20 "Основное производство", 23 "Вспомогательные производства", 29 "Обслуживающие производства и хозяйства" и др.

Затраты, учтенные на счете 25, в части управленческих расходов, списываются в дебет счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» (субсчет 90-5 «Управленческие расходы»): Д-т 90/5 К-т 25.

Счет 25 сальдо на отчетную дату не имеет и не отражается в балансе..

Учет общехозяйственных расходов

Счет 26 "Общехозяйственные затраты" предназначен для обобщения информации о затратах, связанных с управлением организацией. На этом счете отражают начисленную амортизацию и затраты на ремонт основных средств управленческого и общехозяйственного назначения, затраты на содержание управленческого персонала, затраты на информационные, аудиторские и другие услуги, налоги (налог на недвижимость, земельный налог, экологический налог) и иные аналогичные по назначению затраты.

Номенклатура статей общехозяйственных расходов устанавливается министерствами и ведомствами в отраслевых инструкциях по планированию, учёту и калькулированию себестоимости продукции.

Произведенные организацией общехозяйственные затраты отражаются по дебету счета 26 и кредиту счетов 02, 10, 60, 69, 70 и др.

В организации, осуществляющей промышленную и иную производственную деятельность общехозяйственные затраты списываются в полной сумме при определении финансовых результатов в дебет счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» (субсчет 90-5 «Управленческие расходы»), за исключением случаев, установленных законодательством: Д-т 90/5 К-т 26.

Счет 26 сальдо на отчетную дату не имеет и не отражается в балансе.

5.3.4. Учет потерь от брака

Брак в производстве признаётся продукция и изделия, которые вследствие нарушения технологии и некоторых других причин не соответствуют установленным стандартам и требованиям к данному виду продукции (изделий) и не могут быть использованы по прямому назначению или требуют дополнительных затрат на исправление.

Брак бывает нескольких видов:

- в зависимости от характера брака:

- 1) неисправимый (окончательный) – брак, который исправить невозможно или экономически нецелесообразно;
- 2) исправимый (частичный)

- в зависимости от места обнаружения:

- 1) внутренний (выявленный до того, как бракованная продукция сдана на склад или отгружена покупателю);
- 2) внешний (выявленный покупателем бракованной продукции).

Как правило, брак не планируется, но в некоторых отраслях он может предусматриваться технологическими нормами (например, в стекольном производстве).

Брак выявляется или производственными рабочими или работниками служб технического контроля предприятия. Выявленный брак фиксируется в первичных документах по учёту выработки рабочими (отмечается количество годных изделий и брак). Возможность его исправления определяется работниками технических служб предприятия.

Для расследования причин брака приказом руководителя может создаваться специальная комиссия.

На каждый случай окончательного брака составляется акт о браке, в котором указывается следующая информация:

- 1) наименование и номер документа;
- 2) дата и место его составления;
- 3) наименование изделия, в котором обнаружен брак;
- 4) операция, на которой обнаружен брак;
- 5) причина брака;
- 6) лицо, виновное в браке;
- 7) стоимость забракованного изделия;
- 8) должности, фамилии, инициалы, подписи членов комиссии, расследующей причины брака;
- 9) другие сведения.

Решение о списании суммы окончательного брака или расходов на устранение исправимого брака принимает руководитель предприятия на основании составленного комиссией акта.

Виновными в браке могут признаваться:

- 1) работники предприятия;
- 2) поставщики некачественного сырья, материалов, оборудования, запчастей к нему;
- 3) подрядчики, выполняющие работы или оказывающие услуги данному предприятию.

Взаимоотношения предприятия с поставщиками и подрядчиками регулируются условиями подписанных и оформленных в надлежащем порядке договоров (поставки, подряда, купли-продажи и т.д.). В этом случае причинённый ущерб будет возмещаться в соответствии с условиями договора. В случае отказа в добровольном возмещении потерь, этот вопрос рассматривается в суде.

Взаимоотношения предприятия с работниками регулируются Трудовым кодексом Республики Беларусь. Согласно кодексу, работник, виновный в браке, может нести ограниченную и/или полную ответственность.

Ограниченную материальную ответственность несут:

- 1) работники – в размере, не превышающем их среднего месячного заработка;
- 2) руководители предприятия, его структурных подразделений и их заместители – в размере, не превышающем их трехкратный среднемесячный

заработок, если брак допущен по причине неправильного хранения товарно-материальных ценностей, непринятия необходимых мер к выпуску недоброкачественной продукции.

Полную материальную ответственность работники несут, если ущерб причинен ими:

- 1) в состоянии алкогольного, наркотического или токсического опьянения;
- 2) в результате умышленного уничтожения или умышленной порчи материалов, полуфабрикатов, изделий (продукции) при их изготовлении.

Возмещение ущерба работником в размере, не превышающем среднего месячного заработка, производится по распоряжению нанимателя путём удержания из заработной платы работника. Распоряжение должно быть сделано не позднее двух недель со дня обнаружения брака и обращено к исполнению не ранее 10 дней со дня сообщения об этом работнику.

До издания распоряжения от работника должно быть затребовано письменное объяснение.

Работник может возмещать причинённый ущерб добровольно. В этом случае денежные средства в возмещение ущерба могут вноситься виновным лицом в кассу предприятия или удерживаться бухгалтерией из его заработной платы. Платёж может быть единовременным или по частям. Если удержания будет производить бухгалтерия, работник должен дать на это письменное согласие. Если задолженность будет возмещаться работником через кассу, он должен предоставить нанимателю письменное обязательство с указанием сроков возмещения. В случае неуплаты наниматель вправе взыскать задолженность через суд.

Если работник не согласен с вычетом или его размером, трудовой спор по его заявлению рассматривается в судебном порядке.

Если виновное в браке лицо не установлено или судом отказано во взыскании с него, потери от окончательного брака и расходы по устранению исправимого брака списываются в себестоимость продукции (работ, услуг).

Окончательный брак по вине работника оплате не подлежат. Исправимый брак по вине работника оплачивается по пониженным расценкам.

Брак изделий вследствие скрытого дефекта в обрабатываемом материале, а также брак не по вине работника, обнаруженный после приёмки изделий службой технического контроля, оплачивается наравне с годными изделиями.

Для обобщения информации о потерях от брака в производстве используется активный счёт **28 «Брак в производстве»**.

По дебету счета 28 "Брак в производстве" отражаются затраты по выявленному внутреннему и внешнему браку (стоимость неисправимого брака, затраты на исправление брака и др.):

1) затраты, относящиеся к окончательному браку при изъятии продукции из производства: **Д28 К20, 23;**

2) расходы на исправление брака (при этом стоимость самой продукции, являющейся исправимым браком, в дебет счёта 28 не относится): **Д28 К02 (05), 10, 60, 70, 69.1, 76.2...**

По кредиту счета 28 "Брак в производстве" отражаются суммы, относимые на уменьшение потерь от брака (стоимость забракованной продукции, суммы, подлежащие удержанию с виновных лиц, и др.), а также суммы, списываемые на счета учета затрат на производство и другие счета как потери от брака (в ред. постановления Минфина от 20.12.2012 N 77):

1) оприходование окончательно забракованных изделий на склад по ценам их возможного использования: **Д10 К28;**

2) списание потерь от брака на виновного работника: **Д73.2 К28;**

3) суммы претензий, предъявленных к поставщикам за поставку недоброкачественного сырья, материалов, оборудования, запчастей и т.п., в результате использования которых был допущен брак: **Д76.3 К28;**

4) списание потерь от брака, если он произошёл в результате стихийных бедствий: **Д91.4 К28;**

5) ежемесячное списание чистых потерь от брака на затраты производства: **Д20, 23 К28.** Чистые потери от брака в производстве выявляются путём сопоставления оборотов по дебету и кредиту счёта 28.

Взыскание денежных средств с виновного работника может производиться:

1) путём внесения работником платежа в кассу предприятия: **Д50 К73.2;**

2) путём удержания из его заработной платы бухгалтерией предприятия: **Д70 К73.2.**

Аналитический учет по счету 28 "Брак в производстве" ведется по отдельным подразделениям организации, видам продукции, статьям затрат, причинам и виновным лицам (в ред. постановления Минфина от 20.12.2012 N 77)

5.3.5. Учет расходов будущих периодов

Счет 97 «Расходы будущих периодов» предназначен для обобщения информации о расходах, произведенных в отчетном периоде, но относящихся к будущим периодам (п. 76

Инструкции о порядке применения типового плана счетов бухгалтерского учета, утвержденной постановлением Минфина РБ от 29.06.2011 № 50 (далее – Инструкция № 50).

При решении вопроса о том, какие расходы следует отражать в составе расходов будущих периодов, а какие расходы можно учесть в качестве расходов отчетного периода, необходимо руководствоваться:

✓ иными пунктами Инструкции № 50, содержащими корреспонденцию счетов со счетом 97 «Расходы будущих периодов» (типовая корреспонденция счетов, определенная в приложениях 1–66 к Инструкции № 50);

✓ определением расходов будущих периодов, приведенным в п. 76 Инструкции № 50 и Инструкции по бухгалтерскому учету доходов и расходов, утвержденной постановлением Минфина РБ от 30.09.2011 № 102 (далее – Инструкция № 102);

✓ требованиями иных нормативных правовых актов, определяющих порядок бухгалтерского учета отдельных видов хозяйственных операций, в которых в т.ч. используется счет 97 «Расходы будущих периодов» (например, Инструкцией о порядке определения стоимости объекта строительства в бухгалтерском учете, утвержденной постановлением Минстройархитектуры РБ от 14.05.2007 № 10 (далее – Инструкция № 10); Инструкцией о порядке бухгалтерского учета лизинговых операций, утвержденной постановлением Минфина РБ от 30.04.2004 № 75 (далее – Инструкция № 75), и т.д.).

Согласно п. 32 Инструкции № 102 расходы в бухгалтерском учете признают в том отчетном периоде, в котором признаны соответствующие им доходы, независимо от даты проведения расчетов по ним.

К расходам будущих периодов относятся:

- освоение и подготовка новых видов продукции, технологических операций;
- суммы арендной платы, уплаченные за последующие периоды;
- суммы подписки на специальную литературу и т.д.

По дебету счета 97 « Расходы будущих периодов» отражается фактическая сумма расходов будущих периодов, произведенных в текущем периоде (без НДС) и до определенного времени не участвуют в обороте средств организации.

Списание расходов производится с **кредита счета 97** « **Расходы будущих периодов**» в себестоимость продукции (работ, услуг) при наступлении периода к которому они относятся.

Организация принимает решение по списанию каждого вида расходов по завершении работ в течение срока, к которому они относятся, либо другим способом, оговоренным в учетной политике организации.

5.4. Учет незавершенного производства

Порядок учета и оценки незавершенного производства на всех стадиях технологического цикла устанавливается учетной политикой организации на основе отраслевых методических рекомендаций по вопросам планирования, учета и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг).

К незавершенному производству согласно п.63 Положения по ведению бухгалтерского учета и отчетности относятся: продукция (работы), не прошедшая всех стадий технологического процесса и изделия неукомплектованные, не прошедшие испытаний и технической приемки, а также незаконченные работы, не принятые заказчиком.

Объем незавершенного производства определяют путем инвентаризации или документальным методом.

Для выявления незавершенного производства в цехах ведется оперативный учет движения деталей и узлов по операциям их обработки. Для оценки остатков незавершенного производства на конец месяца используют данные бухгалтерского и оперативного учета о количестве изделий, не законченных обработкой. Затем суммируют затраты на материалы и заработной плате по нормам и расценкам на операции обработки, которые изделие уже прошло. После этого себестоимость не законченного производством изделия в соответствии с учетной политикой увеличивают на доли косвенных расходов. В итоге получается фактическая производственная себестоимость остатков незавершенного производства. Ее отражают по дебету счета 20 "Основное производство", 23 "Вспомогательные производства", 29 "Обслуживающие производства и хозяйства".

В бухгалтерском учете незавершенное производство может отражаться:

- ✓ **при единичном производстве** - по фактически понесенным затратам
- ✓ **при массовом и серийном производстве :**
 - по фактической производственной себестоимости,
 - по плановой производственной себестоимости,
 - по прямым статьям затрат,
 - по стоимости сырья, материалов, полуфабрикатов.

5.5. Методы калькулирования себестоимости продукции

Для управления себестоимостью продукции используется один из важнейших элементов метода бухгалтерского учета — калькулирование себестоимости продукции.

Калькулирование себестоимости продукции представляет собой способ группировки затрат и определения себестоимости изготовленной продукции по статьям расходов, связанных с ее производством и реализацией. Себестоимость продукции в целом определяется по экономическим элементам затрат, а себестоимость отдельных конкретных видов продукции — по калькуляционным статьям.

Калькуляцией называется исчисление себестоимости всей произведенной продукции, отдельных ее видов и единиц продукции.

После суммирования затрат на производство за отчетный месяц (дебетовый оборот счета 20, 23) и определения остатков незавершенного производства (сальдо дебетовое на конец отчетного месяца счета 20, 23) можно рассчитать фактическую производственную себестоимость продукции по ее отдельным видам, т.е. осуществить калькулирование себестоимости готовой продукции. Учет производственных затрат и калькулирование себестоимости готовой продукции осуществляются различными методами и способами, использование которых зависит от вида производства, наличия незавершенного производства, особенностей выпускаемой продукции, количества производимой продукции и др.

Метод калькулирования предполагает определенную систему учета производственных затрат, при которой определяются фактическая себестоимость всего выпуска продукции и единицы продукции.

Основными методами учета затрат являются **позаказный** и **попроцессный** методы. Остальные методы, как правило, представляют собой разновидности названных моделей.

В тех отраслях, где единица продукции обладает определенными характерными свойствами и легко идентифицируется, применяется позаказный метод. Основная область применения позаказного метода — индивидуальное и мелкосерийное производства, а также вспомогательные производства. В остальных случаях более предпочтителен попроцессный метод. Основная область применения попроцессного метода — массовые производства с последовательной переработкой исходного сырья в готовый продукт.

Позаказный метод калькулирования применяется на предприятиях, где одновременно обрабатывается много различных заготовок и деталей, а готовое изделие собирается из отдельных частей. Это предприятия машиностроительной отрасли, индивидуальные мелкосерийные производства, ремонтные и сборочные цеха. Объектом

калькулирования является заказ (единичное изделие, серия изделий). При этом прямые расходы, отражаемые по дебету счета 20 «Основное производство» в корреспонденции с кредитом счетов учета расчетов с персоналом по оплате труда, материальных запасов и др., учитываются в себестоимости конкретных заказов.

Таким образом, затраты по каждому заказу учитываются отдельно, а его себестоимость определяется путём суммирования всех затрат, учтённых по данному заказу. Для этого каждому из заказов присваивается шифр (номер). Эти шифры проставляются в первичных документах, что позволяет группировать расходы непосредственно по заказам. На каждый заказ открывается калькуляционная карта.

При попроцессном методе учет производственных затрат ведется по отдельным процессам в изготовлении продукции как составной части всего процесса производства.

Данный метод используется, когда производство продукции состоит из последовательности непрерывных или повторяющихся операций или процессов, а себестоимость продукции определяется на каждой стадии производства, операции или процесса.

В настоящее время применяются такие методы калькулирования себестоимости готовой продукции, как нормативный способ калькулирования, способ суммирования затрат, способ прямого расчета, комбинированный способ калькулирования и др.

Нормативный метод чаще всего используется на предприятиях с массовым и серийным производством. Для этого метода характерна следующая последовательность действий:

- 1) Перед началом производства по действующим на начало месяца нормативам составляется нормативная калькуляция по каждому изделию;
- 2) На основании нормативных калькуляций оформляются расходные документы на отпуск материалов в производство, на оплату труда и т.д. (данные расходы рассматриваются как расходы в пределах норм) ;
- 3) В процессе производства выявляются отклонения фактических затрат от нормативных;
- 4) Отклонения от установленных норм оформляются специальными сигнальными документами;
- 5) Нормативные затраты и зафиксированные документально отклонения суммируются, в результате чего получается фактическая себестоимость

Определение фактической производственной себестоимости продукции осуществляется по следующей формуле:

$$\text{ФПС}_{\text{гп}} = \text{НЗПн.п} + \text{ФЗоп} - \text{ПБоп} - \text{НЗПкп},$$

где ФПС_{гп} — фактическая производственная себестоимость всей готовой продукции, руб;

НЗП_{н.п} — остаток незавершенного производства на начало отчетного периода (Сдн 20,23), руб;

ФЗоп — фактические затраты на производство за отчетный период (Од 20,23), руб;

ПБоп — потери от производственного брака за отчетный период (Од 28), руб;

НЗП_{кп} — остаток незавершенного производства на конец отчетного периода (Сдк 20,23), руб.

Себестоимость единицы готовой продукции рассчитывается путем деления фактической производственной себестоимости всей продукции на количество единиц продукции:

$$C_{\text{ЕГП}} = \text{ФПС}_{\text{гп}} / \text{ГП},$$

где $C_{\text{ЕГП}}$ — себестоимость единицы готовой продукции, руб; ГП — количество единиц готовой продукции в натуральных измерителях.

Такие расчеты производятся по каждому виду произведенной продукции.

Выпущенная готовая продукция поступает из производства на склад на основании приемо-сдаточных накладных, актов и других аналогичных документов. При этом себестоимость готовой продукции списывается с кредита счета 20 «Основное производство» в дебет счета 43 «Готовая продукция» .

ТЕМА 6. УЧЕТ РЕАЛИЗАЦИИ ПРОДУКЦИИ РАБОТ И УСЛУГ

6.1. Понятие готовой продукции и товаров. Оценка готовой продукции

Готовая продукция – изделия и полуфабрикаты полностью законченные обработкой, соответствующие действующим стандартам, принятые на склад или заказчиком и снабженные сертификатом или другим документом, удостоверяющим их качество.

Изготовленная продукция, подлежащая сдаче на склад готовой продукции или заказчику, но не оформленная актом приемки-передачи, остается в составе незавершенного производства.

Если в организации нет склада готовой продукции, то изделия включают в состав готовой продукции в момент отгрузки покупателю.

От готовой продукции следует отличать товары, которые предприятие само не производит, а приобретает от других юридических лиц с последующей перепродажи без дополнительной обработки.

Оценка готовой продукции осуществляется в соответствии с инструкцией по бухгалтерскому учету запасов, утвержденная постановлением Минфина РБ от 12.11.2010 № 133, с учетом изменений от 27.04.2011 № 25 (далее – Инструкция № 133)

Готовая продукция в учете и отчетности отражается по фактической себестоимости, которая представляет собой сумму фактических затрат на ее производство. От фактической производственной себестоимости следует отличать полную себестоимость, которая включает в себя в т.ч. и расходы на реализацию, а также, в зависимости от учетной политики, расходы на управление предприятием.

Фактическая себестоимость определяется в конце отчетного месяца, когда будут известны все фактические затраты.

На складе ведется количественный учет готовой продукции в карточках складского учета или в книгах количественного сортового учета. В бухгалтерии на основании приемо-сдаточной накладной, полученной из цеха на склад готовой продукции, ведутся накопительные ведомости выпуска продукции.

Для обобщения информации о наличии и движении готовой продукции в организациях, осуществляющих промышленную и иную производственную деятельность, предназначен счет 43 "Готовая продукция".

Аналитический учет по счету 43 ведут по местам хранения и отдельным видам готовой продукции в количественных и стоимостных показателях. Количественный учет готовой продукции ведется в единицах измерения, принятых в данной организации, исходя из ее физических свойств: объем, вес, площадь, линейные единицы или поштучно.

По дебету счета 43 отражается поступление на склад готовой продукции, изготовленной для продажи или для собственных нужд организации: **Д43 К20, 23**.

По кредиту счета 43 учитывается отпуск готовой продукции:

- ✓ в качестве материалов для собственных нужд предприятия: **Д10 К43**;
- ✓ при реализации покупателям по мере отгрузки: **Д90.4 К43**;
- ✓ учитываются потери и недостачи готовой продукции:
 - произошедшие в результате стихийных бедствий: **Д90.4 К43**;
 - иные выявленные потери и недостачи: **Д94 К43**.

Стоимость выполненных работ и оказанных услуг на счете 43 не отражается, а фактические затраты на их выполнение по мере реализации списываются с кредита счетов учета затрат на производство: **Д90.4 К20, 23**.

Дебетовое сальдо счета 43 отражает фактическую производственную себестоимость остатка готовой продукции на складе.

Запасы готовой продукции подлежат инвентаризации. Перед составлением годовой бухгалтерской отчетности инвентаризацию готовой продукции необходимо провести не ранее 1 ноября. Следует учитывать, что периодичность проведения инвентаризаций готовой продукции – не менее 1 раза в год.

Результаты инвентаризации отражаются в учете и отчетности того месяца, в котором было принято решение руководителем организации по регулированию инвентаризационных разниц, а по годовой инвентаризации – в годовой бухгалтерской отчетности.

6.2. Учет расходов на реализацию

Учет расходов на реализацию осуществляется в соответствии с Инструкцией по бухгалтерскому учету доходов и расходов, утвержденная постановлением Минфина РБ от 30.09.2011 № 102 (далее – Инструкция № 102)

Расходами на реализацию, или внепроизводственными расходами называют расходы, которые связаны со сбытом продукции и имеют место не в сфере производства, а в сфере обращения.

Для обобщения информации о расходах, связанных с реализацией продукции, товаров, работ, услуг, предназначен счет 44 "Расходы на реализацию". К счету могут быть предусмотрены субсчета:

- ✓ 44.1 «Коммерческие расходы»;
- ✓ 44.2 «Издержки обращения».

В организации, осуществляющей промышленную и иную производственную деятельность, - расходы на реализацию, учитываются на счете 44.1 «Коммерческие расходы».

К коммерческим расходам относятся:

- расходы по организации сбыта (маркетинговые услуги);
- затраты на тару и другую упаковку готовой продукции ;
- комиссионные сборы, уплачиваемые сбытовым и другим посредническим организациям;
- расходы на рекламу;
- представительские расходы и иные аналогичные расходы.

Не относятся к расходам на реализацию затраты по упаковке и транспортировке продукции, **возмещаемые покупателем.**

По дебету счета 44.1 учитываются суммы, произведенных организацией расходов, связанных с реализацией продукции:

✓ на сумму начисленной амортизации по объектам основных средств и нематериальных активов, задействованных в процессе реализации: **Д44.1 К02, 05**;

✓ на стоимость использованных материалов: **Д44.1 К10**;

✓ на стоимость услуг по рекламе, отгрузке, разгрузке продукции, если эти расходы произведены сторонними организациями: **Д44.1 К60**;

✓ на сумму заработной платы, начисленной работникам, занятым реализацией продукции: **Д44.1 К70**;

✓ на сумму начисленных налогов от заработной платы: **Д44.1 К69, 76.2**.

Эти суммы ежемесячно полностью или частично (в соответствии с учетной политикой организации) списываются по кредиту счета **Д44.1** в дебет **90.6** при реализации продукции покупателю.

При частичном списании расходы на упаковку и транспортировку распределяются между отдельными видами отгруженной продукции ежемесячно, исходя из веса, объема или произведенной себестоимости. Методы распределения затрат определяются методическими рекомендациями по планированию, учету, калькулированию себестоимости продукции.

В организациях, осуществляющих снабженческо-сбытовую деятельность, торговую деятельность, услуги по общепиту и т.д., затраты учитываются на счете 44.2.

6.3. Учет реализации готовой продукции

Первичные учетные документы при реализации продукции определены Постановлением Минфина РБ от 18.12.2008 № 192 "Об утверждении типовых форм первичных учетных документов ТТН-1 "Товарно-транспортная накладная" и ТН-2 "Товарная накладная" и Инструкции по заполнению типовых форм первичных учетных документов ТТН-1 "Товарно-транспортная накладная" и ТН-2 "Товарная накладная", с учетом изменений от 10.07.2009 № 91 (далее – Инструкция № 192)

ТТН-1 и ТН-2 являются первичными учетными документами при отгрузке готовой продукции, применяются юридическими лицами всех форм собственности и индивидуальными предпринимателями и являются основанием для списания товарно-материальных ценностей у грузоотправителя и оприходования их у грузополучателя, а также для складского, оперативного и бухгалтерского учета (п. 2 Инструкции № 192).

Для учета реализации готовой продукции предназначен **счет 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности»**, к которому предусмотрены субсчета:

✓ 90.1 «Выручка от реализации продукции, работ, услуг» (СКО);

✓ 90.2 «Налог на добавленную стоимость» (А);

- ✓ 90.3 «Прочие налоги и сборы , исчисляемые из выручки от реализации» (А);
- ✓ 90.4 «Себестоимость реализованной продукции , работ, услуг» (А);
- ✓ 90.5 «Управленческие расходы» (А);
- ✓ 90.6 «Расходы на реализацию» (А);
- ✓ 90.7 «Прочие доходы от текущей деятельности» (СКО);
- ✓ 90.8 «Прочие расходы от текущей деятельности» (А);
- ✓ 90.9 «Прибыль (убыток) от текущей деятельности» (А-СКО).

Бухгалтерские корреспонденции учета реализации готовой продукции приведены в таблице

№ п.п.	Содержание операции	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	Списание себестоимость реализуемой продукции, переданной покупателю	90.4	20,23,43
2	Списание сумм расходов на реализацию	90.6	44
3	Списание расходов, связанных с управлением предприятия	90.5	26
4	Передача продукции покупателю по отпускным ценам	62, 51,52,55	90.1
5	Начисление НДС в бюджет из выручки	90.2	68
6	Начисление прочих налогов из выручки, начисленных в бюджет	90.3	68
7	На сумму финансового результата(прибыли/убытка)	90.9 99	99 90.9

В Республике Беларусь моментом реализации признается факт отгрузки готовой продукции заказчику.

При таком варианте учета реализации продукция, переданная покупателю, признается реализованной, хотя оплата за нее еще не поступила. При этом начислении налогов из выручки предприятием производится в момент отгрузки.

Основной недостаток такого варианта – невозможность гарантировать своевременное поступление денежных средств от покупателя в качестве оплаты за продукцию, а при этом налоги и сборы из выручки необходимо оплатить в сроки независимо от времени оплаты.

ТЕМА 7. УЧЕТ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ И РАСЧЕТНО-КРЕДИТНЫХ ОПЕРАЦИЙ

7.1. Задачи учета денежных средств и расчетных операций.

В процессе хозяйственной деятельности между предприятиями возникают различные расчетно-денежные отношения. За приобретенные материальные ценности предприятия обязаны рассчитываться денежными средствами. В свою очередь за произведенную продукцию, выполненные работы и оказанные услуги оно само получает от заказчика (покупателя) денежные платежи. Значительные расчетные взаимоотношения происходят с банками в части получения и погашения ссуд, с финансовыми органами - по уплате налогов и сборов.

Таким образом, каждое предприятие является не только плательщиком, но и получателем денежных средств от других юридических и физических лиц.

Система расчетных отношений построена в соответствии с требованием планового задания и связана с системой договорных отношений предприятий.

Расчетные операции осуществляются путем безналичных и наличных расчетов. Основной формой расчетов является осуществление платежей в форме безналичных перечислений через банк. При помощи этой формы производятся расчеты с поставщиками за поступившие от них товарно-материальные ценности, с заказчиками – за выполненные работы и услуги, с бюджетом – по погашению задолженности по налогам и сборам, а также расчеты с различного рода дебиторами и кредиторами.

Наличные расчеты предусматривают получение денежных средств в банке в кассу и выдачу их работникам в виде заработной платы, пособий, на хозяйственные нужды и операционные цели. Данная форма расчетов составляет незначительный удельный вес.

В осуществлении расчетно-кредитных операций важная роль отводится Национальному банку. Он выполняет функции единого расчетного, кредитного и кассового центра и посредством банком осуществляет контроль за расчетной дисциплиной.

Эффективность системы расчетно-кредитных операций во многом зависит от правильного и своевременного ведения бухгалтерского учета. Поэтому в учете денежных средств и расчетных операций ставятся следующие основные задачи:

-повседневный контроль за наличием и сохранностью денежных средств в кассе, на расчетном и других банковских счетах;

-обеспечение контроля за использованием денежных средств в соответствии с установленными лимитами и сметами;

-своевременное и полное отражение в учетных регистрах наличия и движения денежных средств, расчетных и кредитных операций;

-обеспечение своевременного и юридически обоснованного оформления движения денежных средств и расчетно-кредитных операций;

-проведение в установленные сроки инвентаризации денежных средств и состояния расчетов.

7.2. Документальное оформление кассовых операций

Для оформления кассовых операций по поступлению и выдаче денежных средств используются два основных первичных документа – *приходный и расходный кассовый ордер*.

Приходный кассовый ордер состоит из корешка и отрывной квитанции. В них указываются фамилия, имя, отчество лица, от которого получены наличные денежные средства, их сумма цифрами и прописью, а также основание для получения. Приходные кассовые ордера подписываются главным бухгалтером или уполномоченным им лицом. Квитанция выдаётся тому, кто вносит наличные денежные средства в кассу, а корешок погашается штампом «Получено» и остаётся в кассе.

Расходные кассовые ордера подписываются руководителем предприятия, главным бухгалтером или уполномоченными ими лицами.

Кассовые ордера являются бланками строгой отчётности, имеют типографский номер. Об их использовании организация отчитывается перед инспекцией Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь.

Исправления в кассовых ордерах не допускаются.

Выдача из кассы заработной платы, пособий, пенсий, стипендий оформляется платежными ведомостями, подписанными руководителем и главным бухгалтером организации без оформления расходных кассовых ордеров на каждого получателя. В этом случае расходный ордер выписывается на общую сумму выплаченных наличных денежных средств по платежной ведомости. Затем данный расходный ордер прилагается к платежной ведомости или на ней проставляются его реквизиты. Если было оформлено несколько платёжных ведомостей, то на общую сумму выданных по ним наличных денежных средств допускается составление одного расходного кассового ордера. В этом случае его дата и номер проставляются на каждой платежной ведомости.

По истечении сроков выдачи наличных денежных средств на оплату труда, выплаты стипендий, пенсий, пособий, дивидендов кассир должен произвести следующие действия:

1) платежи не были получены в течение срока выдачи, вместо подписи о получении поставить штамп или сделать запись: «Депонировано»;

2) на не выданные платежи составить реестр депонированных сумм;

3) в конце платежной ведомости сделать запись о фактически выплаченных и подлежащих депонированию суммах наличных денежных средств, сверить их с общим итогом по платежной ведомости и подтвердить запись своей подписью;

4) проставить на платежной ведомости реквизиты расходного кассового ордера или приложить к ней расходный кассовый ордер, заполненный на отдельном бланке на общую сумму выплаченных наличных денежных средств по платежной ведомости;

5) записать в кассовую книгу фактически выплаченную сумму наличных денежных средств.

Расходные кассовые ордера, оформленные на основании платежных ведомостей, заполняются и регистрируются только после выдачи наличных денежных средств и закрытия платежной ведомости.

Депонированные суммы сдаются в обслуживающий банк. На сумму наличных денежных средств, сдаваемых в банк, составляется один общий расходный кассовый ордер.

Отметки, сделанные кассирами в платежных ведомостях, а также подсчет выданных и депонированных по ним сумм перепроверяет бухгалтер.

Выдачу наличных денежных средств кассир производит только лицу, указанному в расходном кассовом ордере, платежной ведомости, других документах, утвержденных законодательством Республики Беларусь, либо лицу, указанному в доверенности.

В случае выдачи наличных денежных средств по доверенности, в тексте расходного кассового ордера после фамилии, имени, отчества получателя делается запись: «По доверенности», указываются фамилия, имя, отчество лица, которому доверено получение наличных денежных средств.

Если выдача наличных денежных средств производится по платежной ведомости, перед подписью получателя наличных денежных средств кассир делает запись: «По доверенности». Сама доверенность, оформленная в соответствии с законодательством Республики Беларусь, прилагается к расходному кассовому ордере.

Приходные и расходные кассовые ордера, а также платежные ведомости при приеме или выдаче по ним наличных денежных средств подписываются кассиром.

При получении приходных и расходных кассовых ордеров, платежных ведомостей кассир обязан проверить:

- наличие и подлинность подписи главного бухгалтера;

- правильность их оформления;
- наличие перечисленных приложений;
- на платежной ведомости, расходном кассовом ордере или приложенных к нему документах – наличие и подлинность подписи руководителя организации.

Если кассовые ордера и платежные ведомости заполнены неверно или неточно, то кассир должен вернуть их бухгалтеру для надлежащего оформления.

При выписке приходные и расходные кассовые ордера регистрируются в журнале регистрации кассовых ордеров. Исполненные кассовые ордера и приложенные к ним документы гасятся специальными штампами или надписью: «Оплачено» с указанием даты (число, месяц, год). В конце рабочего дня все приходные и расходные документы вместе с заполненным отрывным листом кассовой книги сдается в бухгалтерию под расписку бухгалтера.

При проведении в кассе операций с наличной иностранной валютой оформляются специальные приходные и расходные ордера. В них указывается сумма полученной или выданной иностранной валюты, а также её эквивалент в белорусских рублях по курсу Национального банка Республики Беларусь на дату совершения операции.

Информация из данных кассовых ордеров заносится в отдельную кассовую книгу. В ней кассиром регистрируется остаток наличной иностранной валюты на начало дня, все операции по приходу и расходу за день, подводятся итоги поступления и выдачи валюты, и выводится её остаток на конец дня. Записи в книге ведутся обособленно по каждому виду наличной иностранной валюты.

7.3. Учет кассовых операций

Порядок ведения кассовых операций регулируется одноименными правилами, утверждёнными Постановлением Правления Национального банка Республики Беларусь.

Для осуществления кассовых операций в штате организации предусмотрена должность кассира. С ним заключается договор о полной материальной ответственности.

Бухгалтерам, руководителям организации или другим работникам, пользующимся правом подписи кассовых документов, исполнять обязанности кассиров запрещается. Исключение допускается в случае, когда в штате нет другого лица, на которого можно возложить ведение кассовых операций.

Поступление денежных средств в кассу происходит ежедневно (за исключением выходных и праздничных дней) по следующим направлениям:

- с расчётного или других счетов в банке (кассир организации получает наличные денежные средства с расчётного счёта организации в обслуживающем банке и вносит их в кассу);

- в качестве платы от покупателей за реализованные им продукцию, товары, работы, услуги;

- возврат работниками организации излишне выданных им ранее авансов;

- в качестве различных взносов работников, а также учредителей организации.

Выданные банком наличные денежные средства расходуются из кассы на те цели, на которые они были получены, например:

- на выплату заработной платы, пособий, пенсий и иных платежей работникам организации;

- на выплату дивидендов учредителям;

- на хозяйственные или другие нужды;

- на прочие допустимые выплаты.

Для синтетического учёта кассовых операции Типовым планом счетов предназначен активный счёт 50 «Касса». По дебету счёта 50 отражается поступление в кассу организации, а по кредиту 50 счёта отражается выплата денежных средств (или выдача денежных документов) из кассы организации.

Аналитический учёт по счёту 50 «Касса» ведётся кассирами, ответственными за кассовую наличность. Регистром аналитического учёта является кассовая книга, в которой отражаются данные приходных и расходных кассовых документов. В ней кассиром регистрируется остаток денежных средств на начало дня, все операции по приходу и расходу за день, подводятся итоги поступления и выдачи денежных средств, и выводится их остаток на конец дня.

Кассовая книга должна быть пронумерована, прошнурована, скреплена сургучной печатью. Количество листов в неё заверяется подписями руководителя и главного бухгалтера организации.

Денежные документы должны учитываться в журнале регистрации денежных документов по цене приобретения.

Операции с иностранной валютой отражаются в специальной кассовой книге по каждому виду наличной иностранной валюты в отдельности.

7.4. Учет расчетов с подотчетными лицами

В процессе хозяйственной деятельности возникает необходимость выдачи наличных денег под отчет работникам на хозяйственные нужды, представительские расходы или служебные командировки. Такие суммы называются *подотчетными суммами*.

Денежные средства могут быть выданы только работникам предприятия, хозяйственные отношения с которыми оформлены договорами.

Выдача денег под отчет производится из кассы предприятия по расходному кассовому. Размер авансов и сроки, на которые они могут быть выданы, установлены Правилами ведения кассовых операций и расчетов наличными денежными средствами в Республике Беларусь :

- 1) не более 3 рабочих дней – на расходы, производимые в месте нахождения нанимателя;
- 2) не более 10 рабочих дней – на расходы, производимые вне места расположения нанимателя;
- 3) до 30 рабочих дней – в сумме, не превышающей размера одной базовой величины.

Основным видом расходов подотчетных сумм являются расходы по служебным командировкам.

Направление работника в служебную командировку оформляется приказом нанимателя с выдачей командировочного удостоверения установленной формы. В приказе указываются:

- цель командировки;
- пункт назначения;
- количество дней командировки (день отъезда и день приезда считаются днями командировки).

Законом запрещено направление в командировку беременных женщин и женщин, имеющих детей в возрасте до 3 лет. Женщины, имеющие детей в возрасте от 3 до 14 лет (детей-инвалидов до 18 лет), могут направляться в командировку с их согласия (ст.263 ТК).

Регистрация работников, отбывающих в командировку ведется в специальном журнале с указанием:

- Ф.И.О. командированного;
- занимаемая должность;
- номер командировочного удостоверения;

- Ф.И.О., должность работника, подписавшего командировочное удостоверение

- дата фактического выбытия и прибытия;
- расписка в получении командировочного удостоверения.

За работниками, направленными в служебную командировку, сохраняются место работы и зарплата в течение всего срока командировки, но не ниже среднего заработка.

Срок командировки определяется нанимателем и по общему правилу не может превышать 30 календарных дней. Большой срок допускается только с согласия работника. Время фактического пребывания в командировке определяется по отметкам на командировочном удостоверении о дне прибытия и выбытия из места пребывания, т.е. день отправления транспортного средства из места постоянной работы и день приезда.

Если работник командирован в разные населенные пункты, отметки делаются в каждом из этих пунктов.

Командированному работнику возмещаются расходы:

1) по проезду к месту служебной командировки и обратно в пределах стоимости представленных подлинных проездных документов, включая расходы по бронированию билетов. Расходы за пользование в поездах постельными принадлежностями возмещаются без представления подтверждающих документов;

2) по найму жилого помещения в размере подлинных оплаченных счетов или квитанций, включая расходы по бронированию мест в гостинице.

Возмещение расходов за проживание в номерах «люкс» допускается в исключительных случаях с разрешения нанимателя.

3) суточные в размерах, установленных Министерством финансов. В случае предоставления командированному одноразового питания суточные выплачиваются в размере 70%, двухразового -30% установленной нормы;

4) иные произведенные работником с разрешения или ведома нанимателя расходы (ст.95 ТК).

Не позже, чем за 1 день до отъезда, наниматель обязан выдать денежный аванс в пределах сумм, причитающихся на оплату стоимости проезда, суточных (в пределах установленных норм), расходов по найму жилого помещения и других расходов. Полученные деньги разрешается расходовать подотчетным лицам только на те цели, на которые они выданы.

Руководители предприятий могут разрешать (в порядке исключения) производить дополнительные выплаты, связанные с командировками, сверх установленных норм. До-

полнительные выплаты осуществляются за счет прибыли, остающейся на предприятии после уплаты налогов и других платежей.

При этом командировочные расходы, начисляемые сверх установленных норм, включаются в доход работника, подлежащий обложению подоходным налогом с физических лиц.

По возвращении из командировки работник обязан не позднее 3 рабочих дней (при использовании корпоративной пластиковой карточки – не позднее 15 рабочих дней) по истечении срока, на который выданы наличные деньги под отчет, или со дня возвращения из командировки, исключая день прибытия подотчетные лица *обязаны представить авансовые отчеты* об израсходованных суммах с приложением оправдательных документов. Неизрасходованные суммы аванса подотчетные лица возвращают в кассу. Новый аванс подотчетным лицам выдается только после полного расчета по ранее выданному. В бухгалтерии авансовые отчеты проверяются и определяются расходы, подлежащие утверждению руководителем предприятия.

Авансы на хозяйственные расходы выдаются на срок до 3 дней. В течение 3-дневного срока лица, получившие аванс, должны представить авансовый отчет об израсходованных суммах, либо вернуть деньги в кассу предприятия. В качестве оправдательных к авансовому отчету должны быть приложены первичные документы, подтверждающие произведенные работником расходы: товарные чеки с наименованием приобретенного товара, чеки кассовых суммирующих аппаратов корешки приходных кассовых ордеров и т.п.

Если подотчетное лицо использовало собственные средства, то в исключительных случаях, с разрешения обслуживающего банка, сумма расхода должна быть ему возвращена. Предприятие имеет право удержать из заработной платы подотчетного лица остатки неизрасходованных подотчетных сумм, если работник не оспаривает основания и размера удержаний.

Учет подотчетных сумм обеспечивается на синтетическом счете 71 «Расчеты с подотчетными лицами». По Д-ту счета 71 -выдача денежных авансов подотчетным лицам, по К-ту – использование (списание) подотчетных сумм, не возвращенные в установленные сроки подотчетные суммы.

7.5. Учет расчетов с дебиторами и кредиторами

Для учета различных расчетных отношений с другими субъектами хозяйствования и физическими лицами используется активно-пассивный счет 76 «Расчеты с разными

дебиторами и кредиторами. Планом счетов предусмотрено ведение учета на счете «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» по следующим субсчетам:

76.1 «Расчеты по исполнительным документам» - учитываются расчеты по суммам, удержанным из заработной платы работников в пользу разных организаций и отдельных лиц на основании исполнительных документов или постановлений судебных органов

76.2 «Расчеты по имущественному и личному страхованию» - отражаются расчеты по страхованию имущества персонала, кроме расчетов по социальному страхованию и обеспечению.

76.3 «Расчеты по претензиям» - отражаются расчеты по претензиям, предъявленным поставщикам, подрядчикам транспортным и другим организациям, а также по начисленным штрафам, пеням и неустойкам

76.4 «Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам» - учитываются расчеты по причитающимся приятию дивидендам и другим доходам, в том числе по были и убыткам и другим результатам по договору простого товарищества;

76.5 «Расчеты по депонированным суммам» - учитываются расчеты с работниками предприятия по суммам, начисленным, но не выплаченным в установленный срок;

76.7 «Расчеты, связанные с выбывающей группой» - учитываются расчеты, связанные с изменением обязательств, включенных в выбывающую группу, признанную предназначенной для реализации..

При необходимости предприятия по своему усмотрению могут дополнительно открывать ряд субсчетов к сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Аналитический учет по счету 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» ведется по субсчетам по каждому дебитору и кредитору. Сальдо по счету 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» определяется по оборотной ведомости по субсчетам и аналитическим счетам счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

7.6. Документальное оформление и учет операций на счетах в банках

Для хранения денежных средств и расчётов ими организация открывает в банке расчётный (текущий) счёт в белорусских рублях. Количество необходимых расчётных счетов определяется самой организацией. По своему усмотрению организация выбирает и банки для их открытия.

Каждому открытому счёту присваивается номер, о чём делается пометка в уставе организации, заверенная гербовой печатью банка. С банком, в котором открыт расчётный счёт, заключается договор на расчётно-кассовое обслуживание. В нём закрепляются стоимость банковских услуг, проценты за хранение денежных средств и прочие условия.

Операции по расчётному счёту осуществляются на основании письменных распоряжений владельцев счёта. Они оформляются соответствующими первичными документами:

- при внесении наличных денежных средств – объявлением на взнос наличными;
- при получении наличности – денежными чеками;
- при безналичном перечислении денежных средств – платежными поручениями, платежными требованиями-поручениями, расчётными чеками и прочими документами.

Если организация является платёжеспособной (т.е. может оплатить все свои обязательства), то списание денежных средств с её текущего счёта производится по мере поступления платежных документов. При недостаточности денежных средств на расчётном счёте их списание производится в очередности, установленном законодательством:

- 1) на погашение задолженности по заработной плате;
- 2) на погашение задолженности по налогам и сборам, исполнительным документам на выплату заработной платы, алиментов и т.д.;
- 3) на оплату задолженности за электроэнергию, по коммунальным услугам, банковским кредитам и т.д.;
- 4) на оплату поставщикам и подрядчикам за товарно-материальные ценности, работы, услуги;
- 5) на прочие платежи.

Неоплаченные документы хранятся в специальной картотеке банка.

Операции по расчётному счёту отражаются в бухгалтерском учёте организации на основании выписок по расчётному счёту, предоставляемых обслуживающим банком. Сроки их выдачи оговариваются в договоре на расчётно-кассовое обслуживание. Как правило, выписки предоставляются владельцам счёта ежедневно.

В выписке отражается остаток средств на начало и конец дня, суммы и направление их движения по дебету и кредиту счёта. Также к ней прилагаются все соответствующие денежно-расчётные документы, на основании которых осуществлялись операции. Поступающие выписки контролируются и перепроверяются бухгалтерией организации. Обнаруженные в них ошибки и несоответствия могут быть оспорены не позднее 10 дней с момента получения выписки.

Синтетический учёт операций по расчётному счёту организации ведётся на активном счёте 51 «Расчётные счёта». По дебету счёта 51 отражается поступление денежных средств на расчётный счёт организации. По кредиту счёта 51 отражается списание денежных средств с расчётного счёта.

7.7. Учет операций на валютных счетах в банках. Учет курсовых разниц при проведении переоценки.

Для обобщения информации о наличии и движении денежных средств в иностранных валютах на валютных счетах организации, открытых в банках на территории Республики Беларусь и за её пределами, Типовым планом счетов предусмотрен активный счёт 52 «Валютные счета».

По дебету счёта 52 отражается поступление денежных средств в иностранных валютах. При этом в зависимости от источника их поступления могут кредитоваться счета 50, 52, 55, 60, 62, 66 и другие.

По кредиту счёта 52 отражается списание денежных средств с валютных счетов организации при перечислении иностранной валюты по целевому назначению, продаже её на валютном рынке, снятии наличной иностранной валюты для оплаты командировочных расходов и т.д. В зависимости от направлений расходования могут дебетоваться счета 50, 52, 55, 60, 62, 66, 67 и другие.

Дебетовое сальдо по валютному счёту отражает наличие свободных средств в данной иностранной валюте.

Учёт средств на валютных счетах ведётся в иностранной валюте и её рублевом эквиваленте по официальному курсу Национального банка Республики Беларусь на день осуществления операции. В балансе организации отражается рублёвый эквивалент иностранной валюты по курсу Национального банка Республики Беларусь на момент составления бухгалтерской отчётности.

Операции по валютным счетам отражаются в бухгалтерском учёте организации на основании выписок банка и приложенных к ним денежно-расчётных документов. В выписках по валютному счёту указывается не только сумма поступившей или снятой валюты, но и курс Национального банка Республики Беларусь на момент совершения операции.

Аналитический учёт по счёту 52 «Валютные счета» ведётся по каждому счёту, открытому для хранения денежных средств в иностранной валюте.

Курсовые разницы, возникающие при проведении переоценки имущества и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте отражаются в

бухгалтерском учете в следующем порядке: на сч. 97 «Расходы будущих периодов» - курсовые разницы, возникающие при переоценке кредиторской задолженности, выраженной в иностранной валюте, а на сч. 98 «Доходы будущих периодов» - курсовые разницы, возникающие при переоценке денежных средств и дебиторской задолженности в иностранной валюте.

ТЕМА 8. УЧЕТ РЕЗЕРВОВ, КАПИТАЛА

Источниками формирования капитала могут быть средства учредителей или иных лиц, прибыль предприятия, поступления извне и прочие.

Целевое назначение капитала также может быть разным:

- финансирование деятельности;
- социальное развитие организации и т.д.

Резервы могут формироваться за счёт прибыли предприятия либо за счёт себестоимости реализуемых продукции, товаров, работ, услуг.

Как правило, целевое назначение резервов – это покрытие возможных или планируемых затрат (убытков) организации в ходе хозяйственной деятельности.

8.1. Учет уставного капитала организации

Каждая организация в начале своей деятельности формирует уставный капитал за счёт взносов учредителей.

Уставный капитал – это:

- совокупность вкладов учредителей в имущество организации (в денежном выражении) при её создании для обеспечения её деятельности в размерах, определённых учредительными документами (уставом и учредительным договором);
- собственный источник средств финансирования предприятия;
- минимальная величина хозяйственных средств, гарантирующая соблюдение интересов кредиторов

Размер уставного капитала отражается в Уставе (учредительном договоре – для коммерческих организаций, действующих только на основании учредительного договора) и должен соответствовать законодательству.

Учредители могут вносить вклады в уставный капитал как в денежной, так и неденежной форме в соответствии с учредительным договором.

Формирование уставного фонда акционерного общества осуществляется путём выпуска и продажи акций.

Вкладами в уставный фонд могут быть:

- денежные средства в национальной и иностранной валюте;
- ценные бумаги;
- основные средства;
- нематериальные активы;
- материалы;
- товары.

В течение деятельности предприятия уставный капитал может увеличиваться или уменьшаться.

Увеличивается уставный капитал в соответствии с законодательством или решением учредителей за счёт нераспределённой прибыли, средств резервного или добавочного капитала, дополнительных взносов от учредителей.

Уменьшаться уставный капитал может по причине выбытия учредителей или в связи с наличием убытков, которые покрываются за счёт уставного капитала.

Изменения в уставном капитале производятся по решению общего собрания учредителей и отражаются в учредительных документах предприятия или организации.

Для синтетического учёта уставного фонда Типовым планом счетов предусмотрен СКО счёт **80 «Уставный капитал»**.

По дебету счёта 80 отражается уменьшение уставного капитала:

- на покрытие убытков организации: Дт 80 Кт 84;
- в случае возврата выбывшим участникам их вкладов в уставный капитал: Дт 80 Кт 75/1.

По кредиту счёта 80 отражается увеличение уставного капитала, например, за счёт:

- взносов учредителей: Дт 75/1 Кт 80;
- средств резервного фонда: Дт 82 Кт 80;
- средств добавочного фонда: Дт 83 Кт 80;
- чистой прибыли: Дт 84 Кт 80.

Кредитовое сальдо по счёту 80 должно соответствовать размеру уставного капитала, зафиксированному в учредительных документах организации.

Аналитический учёт по счёту 80 организуется таким образом, чтобы отражалась информация об учредителях организации, вкладах и стадиях формирования фонда

Записи по счёту 80 производятся только после внесения изменений в учредительные документы организации.

После государственной регистрации организации на величину уставного капитала согласно учредительным документам производится первая бухгалтерская запись: Дт 75/1 Кт 80.

В течение установленного законодательством срока по мере фактического поступления от учредителей вкладов в уставный капитал кредитуются субсчёт 75/1, а дебетуются счета (в зависимости от вида вкладов):

- 51 – на сумму денежных вкладов в белорусских рублях;
- 52 – на сумму денежных вкладов в иностранной валюте по курсу Национального банка Республики Беларусь на дату их принятия к учёту;
- 10 – на стоимость внесённых в счёт вкладов материалов;
- 08 – на стоимость внесённых в счёт вкладов основных средств и нематериальных активов.

При этом вклады в неденежной форме приходятся по их договорной стоимости или подлежат оценке экспертной комиссии, которая определяет их стоимость исходя из существующих рыночных цен, материально-вещественного состояния и действующих нормативных документов.

8.2. Учет резервного капитала

Резервный капитал является страховым и предназначен для возмещения в будущем возможных убытков организации от хозяйственной деятельности, а также для выплаты причитающейся работникам заработной платы в случае банкротства или ликвидации организации, доходов инвесторам и кредиторам в случае отсутствия или недостатка прибыли на эти цели.

Резервный капитал формируется за счёт чистой прибыли, которая остаётся в распоряжении организации после уплаты налогов. Следовательно, суммы, направленные на его формирование, уменьшают чистую прибыль, остающуюся в распоряжении организации.

Величина ежегодных отчислений в резервный капитал определяется уставом организации и её учредительными документами.

Согласно действующему законодательству резервные капиталы за счёт чистой прибыли могут создаваться как в обязательном, так и в добровольном порядке. В обязательном порядке резервный капитал создается в акционерных обществах и организациях с иностранными инвестициями.

Другие организации также могут создавать резервные капиталы за счёт чистой прибыли (например, резервный капитал оплаты труда). Формирование таких фондов и

цели, на которые они могут быть использованы, отражаются в учредительных документах организаций.

Для учёта резервного капитала применяется СКО счёт 82 «Резервный капитал». По кредиту счёта отражается формирование и увеличение резервного капитала, по дебету – его использование. Кредитовое сальдо показывает размер сформированного резервного капитала на определённую дату.

Пополнение резервного капитала за счёт чистой прибыли организации отражается бухгалтерской записью: Дт 84 Кт 82.

Средства резервного капитала могут быть использованы на следующие цели:

- для обеспечения выплаты работникам заработной платы и других выплат (по законодательству) в случае банкротства, ликвидации, неплатёжеспособности организации: Дт 82 Кт 70, 69, 76;

- на покрытие убытков отчётного года: Дт 82 Кт 84;

- на выплаты дивидендов учредителям: Дт 82 Кт 75/2;

- на выплаты доходов инвесторам и кредиторам: Дт 82 Кт 76;

- на пополнение уставного фонда: Дт 82 Кт 80;

- на другие цели – только с согласия трудового коллектива, полученного на общем собрании и оформленного протоколом.

Аналитический учёт резервных капиталов ведётся по их видам.

8.3. Учет добавочного капитала

Добавочный капитал – это источник собственных средств организации, формируемый за счёт:

- 1) переоценки стоимости имущества организации (т.е. долгосрочных и оборотных активов) проведённой в соответствии с законодательством;

- 2) курсовой разницы, возникающей в случае поступления от учредителей вкладов в уставный капитал в иностранной валюте при условии, что курс данной валюты на момент фактического поступления взноса от учредителя отличается от курса на момент регистрации организации;

- 3) разницы при продаже акций организации по цене, превышающей их номинальную стоимость (при формировании уставного капитала акционерных обществ).

Согласно действующему законодательству организации не чаще одного раза в год могут производить переоценку стоимости своего имущества. При этом переоценка основных средств обязательна для всех субъектов хозяйствования, а переоценка других активов (готовой продукции, материалов и т.д.) носит рекомендательный характер.

Для учёта добавочного фонда применяется СКО счёт 83 «Добавочный капитал».

По кредиту счёта 83 отражается образование и пополнение добавочного капитала, например:

- при дооценке основных средств:

- на сумму дооценки основных средств: Дт 01 Кт 83;

- одновременно на сумму дооценки амортизации этих основных средств: Дт 83 Кт 02;

- при дооценке других видов имущества: Дт 10, 43, ... Кт 83;

• при возникновении положительной курсовой разницы в случае поступления от учредителей вкладов в уставный капитал в иностранной валюте, а также при продаже акций по цене, превышающей номинальную (так называемый «эмиссионный доход»): Дт 75 Кт 83;

- за счёт чистой прибыли предприятия: Дт 84 Кт 83.

По дебету счёта 83 отражается использование добавочного капитала на цели, предусмотренные действующим законодательством:

- погашение снижения стоимости основных средств, при их переоценке в сторону уменьшения:

- на сумму уценки основных средств: Дт 83 Кт 01;

- одновременно на сумму уменьшения их амортизации: Дт 02 Кт 83;

- распределение между учредителями: Дт 83 Кт 75;

- увеличение уставного капитала: Дт 83 Кт 80;

- покрытие убытков отчётного года: Дт 83 Кт 84.

Использование средств добавочного фонда оговаривается отдельным документом для каждого случая.

Если организация является акционерным обществом, то для неё целесообразно вести учёт по счёту 83 в разрезе двух субсчетов:

83/1 «Переоценка стоимости имущества»;

83/2 «Эмиссионный доход».

8.4. Учет резервов по сомнительным долгам

Сомнительный долг – это дебиторская задолженность, не погашенная в установленные сроки (если срок не установлен, то в течение нормально необходимого для этого времени) и не обеспеченная соответствующими гарантиями.

Резервы на погашение сомнительных долгов создаются на основании результатов инвентаризации дебиторской задолженности, проведенной организацией в конце квартала или отчётного года.

Величина резерва определяется отдельно по каждому сомнительному долгу в зависимости от платежеспособности должника и вероятности полного или частичного возврата долга. Суммы, направленные на формирование резерва по сомнительным долгам, уменьшают прибыль, остающуюся в распоряжении организации.

Списание безнадежных долгов, ранее признанных организацией сомнительными, за счёт сформированного резерва осуществляется в течение года по мере истечения сроков исковой давности или получения судебных решений о невозможности взыскания задолженности.

Если до конца года, следующего за годом создания резерва, этот резерв в какой-либо части не будет использован, то неизрасходованные суммы резерва присоединяются к прибыли соответствующего года.

Для учёта операций по созданию и формированию данных резервов Типовым планом счетов предусмотрен пассивный счёт 63 «Резервы по сомнительным долгам».

По кредиту счёта 63 учитывается формирование резерва: Дт 90/8 Кт 63.

По дебету счёта 63 отражается:

- использование резерва для погашения сомнительного долга: Дт 63 Кт 60, 62, 73;

- зачисление в состав прибыли неиспользованных сумм резерва: Дт 63 Кт 90/7.

Списанная в убыток из-за неплатежеспособности должника сумма дебиторской задолженности должна учитываться по кредиту забалансового счёта 007 «Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов» в течение пяти лет для наблюдения за финансовым состоянием должника и появлением возможности её взыскания.

Аналитический учёт по счёту 63 ведётся по каждому сомнительному долгу, на который создан резерв.

8.5. Учет целевого финансирования и поступления

В соответствии со ст. 36 Конституции РБ граждане РБ, иностранные граждане, лица без гражданства имеют право по своей инициативе создавать добровольные объединения, вступать в действующие и свободно выходить из них для реализации и защиты своих прав и законных интересов.

Регистрация международных и республиканских общественных объединений осуществляется Министерством юстиции, а представительств иностранных организаций – Министерством иностранных дел.

Основными источниками доходов общественных объединений являются членские взносы, средства и имущество, поступающие от сторонних физических и юридических лиц в качестве благотворительной или материальной помощи.

Сумма взносов должна быть надлежащим образом оформлена и сделана отметка в документе, удостоверяющем членство в организации лица, сделавшего взнос. Нарушение данного условия является нарушением оговорки о целевом характере получаемых общественными объединениями средств.

Средства и имущество общественных объединений не могут перераспределяться между ее членами и используются только на выполнение уставных целей и задач.

При получении безвозмездной помощи, предоставляемой иностранными государствами, международными организациями, иностранными организациями и гражданами, а также лицами без гражданства, необходимо ее зарегистрировать в Департаменте по гуманитарной деятельности.

Контроль за использованием иностранной безвозмездной помощи в виде денежных средств возложен на банки, которым представляется отчет по целевому использованию таких средств.

В общественной организации понятие «Уставный капитал» отсутствует. Основным счетом, применяемым на практике, является счет 86 «Целевое финансирование». Он обобщает информацию о движении средств, предназначенных для осуществления мероприятий целевого назначения, средств поступивших от других организаций и лиц, бюджетных и других средств, за исключением: дотаций, полученных из бюджета в связи с государственным регулированием цен и тарифов; предоставленных налоговых льгот; отсрочки и рассрочки по уплате налогов; налоговых кредитов.

Данный счет используется для аккумуляирования средств, полученных на содержание в соответствии со сметой. **По кредиту** – средства целевого назначения, полученные в качестве источников финансирования мероприятий. **По дебету** – использование целевого финансирования. Дебетовое сальдо в конце отчетного периода свидетельствует о превышении расходов над доходами.

Аналитический учет ведется по назначению целевых средств и в разрезе источников их поступления.

Состав расходов у каждой общественных объединений различен и вытекает из целей ее создания. К ним относят: организационные расходы, связанные с созданием

общественных объединений; хозяйственные расходы; оплата труда работников и соответствующие налоговые платежи от зарплаты; командировочные расходы.

Если общественное объединение занимается хозяйственной деятельностью, то обеспечивается раздельное ведение учета с применением затратных счетов 20, 26 и т.д. Расчет финансовых результатов в таком случае обеспечивается на счет 90 с последующим списанием сумм на счет 99.

ТЕМА 9. УЧЕТ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ И ИХ ИСПОЛЬЗОВАНИЕ

9.1. Понятие и состав доходов и расходов организации

По окончании отчетного периода (месяца, квартала, полугодия, года) организация определяет результат своей финансовой деятельности - прибыль или убыток, т.е. разницу между доходами и расходами организации.

Министерство финансов Республики Беларусь в своем постановлении от 30.09.2011 г. №102 утвердило инструкцию по бухгалтерскому учету доходов и расходов, которое вступило в силу с 01.01.2012 г.

Согласно данной инструкции доходы и расходы подразделяются на:

1. доходы и расходы по текущей деятельности;
2. доходы и расходы по инвестиционной деятельности;
3. доходы и расходы по финансовой деятельности.

Учет доходов и расходов по текущей деятельности

Текущая деятельность – основная, приносящая доход деятельность организации и прочая деятельность, не относящаяся к финансовой или инвестиционной.

Для обобщения информации о доходах и расходах по текущей деятельности предназначен **счет 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности»**, к которому предусмотрены следующие субсчета:

- 90.1 «Выручка от реализации продукции» (СКО);
- 90.2 «Налог на добавленную стоимость» (А);
- 90.3 «Прочие налоги и сборы из выручки» (А);
- 90.4 «Себестоимость реализованной продукции» (А);
- 90.5 «Управленческие расходы» (А);
- 90.6 «Расходы на реализацию» (А);
- 90.7 «Прочие доходы по текущей деятельности» (СКО);

90.8 «Прочие расходы по текущей деятельности» (А);

90.9 «Прибыль (убыток) от текущей деятельности» (А-СКО).

Доходами по текущей деятельности являются следующие операции:

- реализация готовой продукции, товаров и полуфабрикатов собственного производства;

- выполнения работ и оказания услуг промышленного и непромышленного характера;

- оказания услуг по перевозке грузов и пассажиров;

- выполнения строительных, монтажных, научно-исследовательских работ и т.д.;

- прочие доходы по текущей деятельности:

1) связанные с реализацией и выбытием запасов (за исключением продукции и товаров) и денежных средств;

2) излишки запасов, денежных средств, выявленных в результате инвентаризации;

3) стоимость запасов, денежных средств, услуг, полученных безвозмездно;

4) неустойки, штрафы, пени, предъявленные и признанные за нарушений условий договоров, полученные или признанные к получению;

5) прибыль прошлых лет по текущей деятельности, выявленная в отчетном периоде, и другие доходы по текущей деятельности.

К расходам по текущей деятельности относятся затраты, формирующие:

– себестоимость реализованной продукции;

– управленческие расходы;

– расходы на реализацию.

– прочие расходы по текущей деятельности расходы:

a) связанные с реализацией и прочим выбытием запасов и денежных средств;

b) суммы недостач и потерь от порчи запасов денежных средств;

c) штрафы, пени за нарушение условий хозяйственных договоров, а также по платежам в бюджет;

d) убыток прошлых лет по текущей деятельности, выявленный в отчетном периоде;

e) расходы по аннулированным производственным заказам;

f) материальная помощь работникам, вознаграждения по итогам работы за год;

g) прочие расходы по текущей деятельности.

Записи по субсчетам счета 90 производятся накопительно в течение отчетного года.

Ежемесячным сопоставлением совокупного дебетового оборота по субсчетам 90.2, 90.3, 90.4, 90.5, 90.6, 90.8 и кредитового оборота 90.1 и 90.7 определяется финансовый результат от производственной деятельности организации за отчетный месяц. Этот

результат ежемесячно списывается в состав прибыли или убытка отчетного года, т.е. на счет 99.

Синтетический счет 90 сальдо на отчетную дату не имеет.

По окончании финансового года субсчета, открытые к счету 90 закрываются внутренними записями, приведенными в таблице

№ п.п.	Содержание операции	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1.	Списание выручки, накопленной в течение отчетного года	90.1	90.9
2.	Списание НДС, начисленного в течение года	90.9	90.2
3.	Списание акцизов, начисленных в течение отчетного года	90.9	90.3
4.	Списание себестоимости, накопленной в течение года	90.9	90.4
5.	Списание управленческих расходов, накопленных в течение года	90.9	90.5
6.	списание расходов на реализацию, накопленных в течение года	90.9	90.6
7.	списание прочих доходов по текущей деятельности, накопленных в течение года	90.7	90.9
8.	списание прочих расходов по текущей деятельности, накопленных в течение года	90.8	90.9

В результате отражения приведенных выше операций все субсчета , открытые к счету 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности», обнуляются.

Учет доходов и расходов по инвестиционной и финансовой деятельности

Для обобщения информации о доходах и расходах по инвестиционной и финансовой деятельности типовым планом счетов предусмотрен **счет 91 «Прочие доходы и расходы»**, к которому открываются следующие субсчета:

91.1 «Прочие доходы » (СКО);

90.2 «Налог на добавленную стоимость» (А);

90.3 «Прочие налоги и сборы , исчисляемые от прочих доходов» (А);

90.4 «Прочие расходы» (А);

90.5 «Сальдо прочих доходов и расходов (А/СКО);

В состав доходов и расходов по *инвестиционной* деятельности включают:

- доходы и расходы, связанные с реализацией и прочим выбытием инвестиционных активов (основных средств, нематериальных активов), реализацией финансовых вложений;
- суммы излишков инвестиционных активов, выявленных в результате инвентаризации;
- суммы недостач и потерь от порчи инвестиционных активов;
- доходы и расходы по договорам о совместной деятельности;
- доходы, связанные с государственной поддержкой, направленной на приобретение инвестиционных активов;
- стоимость инвестиционных активов, полученных или переданных безвозмездно;
- доходы и расходы, связанные с предоставлением во временное пользование инвестиционной недвижимости;
- суммы изменения стоимости инвестиционных активов в результате переоценки, обесценения, признаваемые расходами в соответствии с законодательством;
- расходы, связанные с предоставлением во временное пользование инвестиционной недвижимости;
- прибыль (убыток) прошлых лет по инвестиционной деятельности, выявленный в отчетном периоде;

В состав доходов и расходов по *финансовой* деятельности включают:

- проценты, подлежащие к уплате за пользование организацией кредитами, займам (за исключением процентов по кредитам, займам, которые относятся на стоимость инвестиционных активов);
- доходы и расходы, связанные с выпуском, размещением и погашением долговых ценных бумаг;
- курсовые разницы, возникающие от пересчета активов и обязательств, выраженные в иностранной валюте;
- прибыль (убыток) прошлых лет по финансовой деятельности, выявленная в отчетном году;
- прочие доходы и расходы по финансовой деятельности.

Записи по субсчетам **счета 91** в течение года производятся накопительно. Ежемесячно путем сопоставления дебетовых оборотов субсчетов 91.2, 91.3, 91.4 и кредитового оборота 91.1 определяется прибыль или убыток: Д91.5 К99 – прибыль, Д99 К91.5 – убыток.

Счет 91 «Прочие доходы и расходы», сальдо не имеет.

По окончании отчетного года субсчета, открытые к счету 91 закрываются внутренними проводками, приведенными в таблице

№ п.п.	Содержание операции	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	Списание доходов по инвестиционной и финансовой деятельности, накопленных в течение отчетного года	91.1	91.5
2	Списание НДС, начисленного в течение года	91.5	91.2
3	Списание прочих налогов, накопленных в течение отчетного года	91.5	91.3
4	Списание расходов по инвестиционной и финансовой деятельности, накопленных в течение отчетного года	91.5	91.4

В результате отражения приведенных выше операций все субсчета, открытые к счету 91 «Прочие доходы и расходы», обнуляются.

9.2. Порядок формирования и учет конечного финансового результата

Для обобщения информации о формировании конечного финансового результата деятельности организации предназначен счет 99 «Прибыли и убытки». Записи на этом счете формируются накопительно в течение отчетного года. По кредиту счета 99 отражается сумма прибыли, по дебету – сумма убытков, а также суммы налогов, начисляемые в бюджет из прибыли организации (Д 99 К68), а также налоговые санкции и платежи (Д 99 К68).

Сопоставлением дебетового и кредитового оборотов за отчетный период определяется конечный финансовый результат (чистая прибыль или чистый убыток).

По окончании отчетного года 31 декабря организации производят реформацию баланса, т.е. заключительными оборотами счет 99 *закрывается*, нераспределенная прибыль или непокрытый убыток списываются бухгалтерскими записями::

- нераспределенная прибыль **Д99 К84**;
- непокрытый убыток **Д84 К99**.

Каждый новый финансовый год начинается с нулевого сальдо по счету 99 «Прибыли и убытки»..

9.3. Учет нераспределенной прибыли

Суммы нераспределённой прибыли или непокрытого убытка по результатам деятельности организации за отчётный год учитываются на активно-СКО счёте 84 «Нераспределённая прибыль/непокрытый убыток».

Нераспределённая прибыль организации на счёте 84 (чистая прибыль) формируется как прибыль, оставшаяся в распоряжении организации после уплаты налогов и других обязательных платежей из прибыли.

Она отражается по кредиту счёта 84 после списания заключительной записью отчётного года со счёта 99: Дт 99 Кт 84.

Использование чистой прибыли отражается по дебету счёта 84:

- для начисления премий или дивидендов работникам организации: Дт 84 Кт 70;
- для начисления дивидендов учредителям, не являющимся работниками организации: Дт 84 Кт 75/2;
- на пополнение уставного фонда: Дт 84 Кт 80;
- на пополнение резервного фонда: Дт 84 Кт 82;
- на пополнение добавочного фонда: Дт 84 Кт 83.

Непокрытый убыток по результатам деятельности организации за отчётный год списывается в дебет счёта 84 бухгалтерской записью: Дт 84 Кт 99.

Списание убытка отчётного года с бухгалтерского баланса организации отражается по кредиту счёта 84:

- если убыток погашается за счёт средств уставного фонда: Дт 80 Кт 84;
- если убыток погашается за счёт средств резервного фонда: Дт 82 Кт 84;
- если убыток погашается за счёт средств добавочного фонда: Дт 83 Кт 84.

По счёту 84 может возникать сальдо:

- дебетовое – при наличии у организации непокрытого убытка;
- кредитовое – при наличии нераспределённой (неиспользованной) чистой прибыли.

В соответствии с учредительными документами и принятой учётной политикой организацией за счёт нераспределённой прибыли могут создаваться фонд накопления и фонд потребления.

Под фондом накопления понимают средства, направляемые на производственное развитие и другие аналогичные цели. Конечным результатом использования этих средств является новое имущество организации.

Под фондом потребления понимают средства , направляемые на материальное поощрение работников, выдачу займов работникам организации в соответствии с законодательством и т.д.

Для учёта фонда накопления и фонда потребления могут использоваться отдельные субсчета к счёту 84. Например:

84/1 «Нераспределённая прибыль/непокрытый убыток»;

84/2 «Фонд накопления»;

84/3 «Фонд потребления».

При формировании фонда накопления (фонда потребления) в учёте производится бухгалтерская запись: Дт 84/1 Кт 84/2,84/3.

При использовании средств фонда накопления (фонда потребления) дебетуется субсчёт 84/2 (84/3 или субсчёт к счёту 92), а кредитуется счета в зависимости от направления расходов – 83 (70, 76, 60 и т.д.).

9.4. Порядок учета и списания доходов будущих периодов

Для учёта доходов, начисленных или полученных в отчётном периоде, но относящихся к будущим периодам, используется пассивный счёт 98 «Доходы будущих периодов». К нему открываются субсчета по каждому виду доходов .

К доходам, начисленным или полученным в отчётном периоде, но относящимся к будущим периодам, относятся:

- арендная плата;
- плата за коммунальные услуги;
- выручка за грузовые перевозки;
- выручка за пассажирские перевозки по месячным и квартальным билетам;
- абонентная плата за пользование средствами связи;
- безвозмездные поступления;
- предстоящие поступления задолженностей по недостачам, выявленным за прошлые годы
- прочие доходы.

Суммы доходов будущих периодов , учтенные на счете 98, при наступлении отчетного периода, к которому относятся эти доходы, отражаются по дебету счета 98 «Доходы будущих периодов» и кредиту счетов 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности», 91»Прочие доходы и расходы»

ТЕМА 10. ОСУЩЕСТВЛЕНИЕ АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

10.1. Сущность, цели и функции аудита

Возникновение аудита связано с разделением интересов собственников бизнеса и их наемных работников. Собственников бизнеса интересует достоверная финансовая информация, которая позволяет оценить реальное состояние бизнеса и прогнозировать последствия различных экономических решений. А наемные управляющие заинтересованы в том, чтобы наилучшим образом представить результаты своего труда в финансовой отчетности. Кроме того, сама отчетность может быть подвержена искажениям в связи с применением различных оценочных значений и возможности неоднозначной интерпретации фактов и событий хозяйственной жизни.

В условиях рынка в объективной финансовой информации заинтересованы также представители различных партнерских групп, которые непосредственно связаны с конкретным бизнесом, например, поставщики, покупатели, кредиторы, государственные органы. Каждая из этих групп пользователей финансовой информации имеет различные возможности доступа к ней. Кроме того, для того, чтобы оценить ее достоверность, им необходимы специальные знания и навыки.

Поэтому возникла объективная потребность в услугах независимых экспертов, имеющих соответствующую подготовку, квалификацию, опыт и разрешение на оказание услуг по оценке достоверности финансовой информации, представленной в отчетности субъектов хозяйствования.

Таким образом, основными причинами возникновения аудита являются:

- 1) вероятность недостоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- 2) зависимость последствий принимаемых решений от достоверности информации, представленной в бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- 3) необходимость специальных знаний для проверки бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- 4) отсутствие у пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности доступа к ней для оценки ее достоверности.

Мировой экономический кризис 1929—1933 гг. усилил потребность в аудиторских услугах. После окончания кризиса практически все страны законодательно начали устанавливать необходимые требования к объему информации, содержащейся в финансовой (бухгалтерской) отчетности, и вводить обязательность ее публикации.

В условиях эффективно функционирующей рыночной экономики происходит усиление роли внутривозвращенного контроля субъектов хозяйствования и, как следствие, смещение акцентов с контрольной функции аудита на оказание

сопутствующих аудиту услуг, таких, например, как анализ финансовой и хозяйственной деятельности, оценка стоимости предприятия и др.

Аудиторская деятельность – это предпринимательская деятельность по независимой проверке (аудиту) бухгалтерского учета и бухгалтерской (финансовой) отчетности и других документов организации, их обособленных подразделений, хозяйственных групп, банковских групп, простых товариществ (участников договора о совместной деятельности), индивидуальных предпринимателей и т.д.

Значение аудита заключается в обеспечении пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности независимым мнением о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности во всех существенных отношениях.

Под пользователями бухгалтерской (финансовой) отчетности понимаются учредители, участники, собственники имущества аудируемого лица., инвесторы, кредиторы, иные физические и юридические лица

При проведении аудита аудиторские организации (аудиторы) должны соблюдать принципы профессиональной этики, которые включают в себя:

- профессиональную компетентность; - независимость - конфиденциальность; - честность и объективность; - профессиональное поведение; - добросовестность.

Аудит, являясь формой осуществления вневедомственного финансового контроля, не заменяет и не подменяет государственный финансовый контроль за финансово-хозяйственной деятельностью экономических субъектов, который осуществляют органы государственного и ведомственного контроля. Аудит и государственный финансовый контроль в организационном аспекте объединяет их независимость, при этом независимость аудиторов гораздо большая, чем независимость государственных проверяющих. При проведении аудиторских проверок и осуществлении контрольно-ревизионной работы используются одни и те же приемы и способы документального и фактического контроля, одна и та же нормативно-правовая база и источники информации для проверки совершенных хозяйственных и финансовых операций, требуется одна и та же квалификация проверяющих, в основе которой находятся знания в области бухгалтерского учета и других экономических дисциплин. Общие черты ревизии и аудита являются следствием того, что и ревизия, и аудит — это формы последующего контроля за финансово-хозяйственной деятельностью организаций.

10.2. Классификация аудита

По исполнителям аудита различают: внутренний и внешний. Внутренний аудит проводят специалисты организации в соответствии с требованиями его внутрифирменных

документов в интересах собственника. Такой аудит могут проводить как аттестованные, так и не аттестованные.

Внешний аудит осуществляют независимые аттестованные аудиторы на основании договора гражданско-правового характера по оказанию аудиторских услуг. Внешний аудит должен проводиться в соответствии с нормами Закона Республики Беларусь «Об аудиторской деятельности» и правил аудиторской деятельности, разрабатываемых и утверждаемых Министерством финансов Республики Беларусь.

По периодичности проведения выделяют первоначальный (проводимый впервые) и последующий (проводимый повторно либо на регулярной основе) аудит.

По обязательности проведения различают аудит обязательный и инициативный.

По виду оказываемых аудиторами услуг (видам экономической деятельности) выделяют аудит и сопутствующие аудиту услуги.

Обязательный аудит – внешний аудит организации или индивидуального предпринимателя, обязательность проведения которого установлена законодательными актами. Обязательства, возникающие при обязательном аудите представлены в таблице.

Обязательства аудиторской организации при обязательном аудите	Обязательства аудируемого лица при обязательном аудите
Проверка может быть только комплексной, охватывающей все сферы деятельности аудируемого лица, все разделы и счета бухгалтерского учета, все виды имущества, оценку деятельности всех его филиалов и представительств.	Заказчик в лице руководителя аудируемого лица не может определить тематики проверки
Требует от аудитора однозначности выводов – можно ли и в какой степени полагаться на информацию, содержащуюся в представленной бухгалтерской отчетности	Получив аудиторское заключение по результатам обязательного аудита, руководство аудируемого лица не может ознакомиться с его итоговой частью всех желающих.
Необходимо применение всех правил аудита, определяющих всех действий аудиторов в конкретных ситуациях, возникающих при проведении аудита	Получив перечень ошибок и нарушений, выявленных аудиторской организацией, а также рекомендации по их устранению, руководство аудируемого лица не может ограничиться принятием их к сведению, оно обязано принять меры по их устранению.

Уклонение руководителя юридического лица или индивидуального предпринимателя от проведения обязательного аудита достоверности годовой бухгалтерской отчетности и (или) не устранение выявленных аудитором нарушений законодательства в срок, установленный законодательными актами, влекут наложение штрафа в размере от десяти до пятидесяти базовых величин.

10.3. Органы ведомственного контроля в Республике Беларусь и их функции

Ведомственный контроль – составная часть государственного контроля. Он осуществляется республиканскими органами государственного управления с целью контроля за деятельностью подчиненных или входящих в их состав организаций государственной формы собственности, а также с долей государственной собственности.

К органам, осуществляющим ведомственный контроль, относятся:

- Генеральная прокуратура,
- Комитет государственного контроля,
- Национальный банк,
- Национальная академия наук Беларуси,
- Государственная инспекция охраны животного и растительного мира при Президенте Республики Беларусь,
- Высший Хозяйственный Суд,
- республиканские органы государственного управления и иные государственные организации, подчиненные Правительству Республики Беларусь,
- Национальный статистический комитет,
- Управление делами Президента Республики Беларусь,
- Государственная служба медицинских судебных экспертиз,
- Национальная государственная телерадиокомпания,
- местные исполнительные и распорядительные органы,
- республиканские государственно-общественные объединения, соответствующие структурные подразделения (подчиненные организации) этих органов и организаций.

Целью ведомственного контроля является обеспечение:

- а) соблюдения подведомственными организациями требований законодательства при осуществлении финансово-хозяйственной деятельности,
- б) сохранности, целевого и эффективного использования государственного имущества,
- в) своевременного выявления, пресечения и предотвращения нарушений законодательства, регулирующего экономические отношения,
- г) выявления неиспользуемых резервов повышения эффективности экономической деятельности подведомственных организаций.

Для организации и проведения ведомственного контроля в составе органов государственного управления создаются контрольно-ревизионные службы (КРС).

При отсутствии КРС проверки по постановлениям (письменным обращениям) правоохранительных органов проводятся Главным контрольно-ревизионным управлением Министерства финансов и его органами на местах.

Контроль за деятельностью подведомственных организаций осуществляется путем проведения тематических и комплексных проверок и ревизий.

Разработка методологии организации и осуществления ведомственного контроля, подготовки и представления отчетности о контрольно-ревизионной работе, а также контроль за состоянием ведомственного контроля в республике возложены на Министерство финансов Республики Беларусь. Для координации деятельности органов ведомственного контроля при министерстве создан Методологический совет по ведомственному контролю.

Его основными задачами являются:

- определение основных направлений совершенствования контрольно-ревизионной работы;

- рассмотрение и обсуждение проектов нормативных актов, регламентирующих деятельность ведомственного контроля;

- подготовка предложений для внесения изменений в действующие нормативные и законодательные акты с целью предотвращения нарушений государственной финансовой дисциплины;

- изучение, обобщение и распространение положительного опыта организации и осуществления ведомственного и внутрихозяйственного контроля;

- методологическое обеспечение ведомственного контроля.

Преимущество ведомственного контроля состоит в его специализации применительно к отраслевым особенностям организации, технологии и экономики производства.

С развитием новых организационно-правовых форм осуществления деятельности юридических лиц и расширением самостоятельности коммерческих организаций роль ведомственного контроля возрастает.

10.4. Органы государственного контроля в Республике Беларусь и их функции

К органам, осуществляющим государственный контроль в Республике Беларусь, относятся:

- Комитет государственного контроля,
- Генеральная прокуратура,

- Национальный банк,
- Национальный статистический комитет,
- Управление делами Президента Республики Беларусь,
- Национальная академия наук Беларуси,
- Министерства,
- органы, осуществляющие ведомственный контроль и др.

В зависимости от полномочий и сферы деятельности контролирующие (надзорные) органы можно объединить в следующие группы:

- высший контролирующий орган;
- регистрирующие и лицензирующие органы;
- фискальные органы;
- органы контроля за качеством товаров, работ, услуг и безопасности жизнедеятельности общества;
- органы контроля и надзора за финансовым рынком страны;
- правоохранительные органы.

Высшим контролирующим органом страны является Комитет государственного контроля (КГК).

Именно этот орган осуществляет координацию плановых проверок, проводимых контролирующими (надзорными) органами Республики Беларусь, а также устанавливает перечень методов и способов осуществления проверок.

Задачи и функции остальных органов, осуществляющих государственный контроль в Республике Беларусь, регламентированы соответствующими законодательными актами.

10.5. Профессиональная этика аудиторов

Особенностью аудиторской профессии является признание и принятие на себя обязанности действовать в общественных интересах. Поэтому при проведении аудита необходимо соблюдать следующие принципы профессиональной этики:

1. Профессиональная компетентность заключается в том, что аудитор обязан обладать необходимой профессиональной квалификацией, позволяющей ему обеспечивать качественное проведение аудита. Поэтому аудитор обязан постоянно поддерживать свои профессиональные знания и навыки на уровне, обеспечивающем предоставление квалифицированных аудиторских услуг, основанных на новейших достижениях практики и современном законодательстве.

2. Независимость заключается в том, что никто не вправе вмешиваться в профессиональную деятельность аудиторской организации (аудитора) при проведении

ими аудита, а также в отсутствии у них какой-либо заинтересованности, которая может повлиять на объективность профессионального суждения.

3. Конфиденциальность заключается в обеспечении аудиторской организацией (аудитором) сохранности документов, получаемых или составляемых в ходе аудита, в отказе от передачи их третьим лицам без согласия аудируемого лица и неразглашении содержащихся в них сведений, за исключением случаев, прямо предусмотренных законодательством Республики Беларусь или оговоренных договором.

К информации, в отношении которой аудитор обязан сохранять конфиденциальность, относится:

- информация о фактах, событиях и обстоятельствах личной жизни граждан, позволяющих идентифицировать их личности;
- информация, составляющая тайну следствия и судопроизводства;
- информация, доступ к которой ограничен в соответствии с требованиями законодательства Республики Беларусь (служебная тайна, государственные секреты);
- информация, связанная с некоторыми видами профессиональной деятельности, доступ к которой ограничен Конституцией Республики Беларусь, например, врачебная, нотариальная и др.;
- информация, связанная с различными сторонами и сферами производственно-хозяйственной, управленческой, научно-технической, финансовой деятельности аудируемого лица, доступ к которой ограничен в соответствии с законодательством Республики Беларусь (коммерческая тайна);
- информация о сущности изобретений, полезных моделей или промышленных образцов.

4. Честность и объективность заключаются в соблюдении аудитором общих норм морали, а также в применении непредвзятости и беспристрастности при составлении аудиторского заключения.

Аудитор не должен подтверждать достоверность отчетности, если есть основания предполагать, что они содержат:

- неверные или вводящие в заблуждение утверждения;
- утверждения или данные, подготовленные небрежно;
- пропущенные или искаженные данные, которые могут ввести пользователей в заблуждение.

5. Профессиональное поведение заключается в соблюдении приоритета общественных интересов, а также в том, что аудитор не должен совершать действия, дискредитирующие его профессию.

б. Добросовестность заключается в обязательности оказания аудитором профессиональных услуг с должной тщательностью, внимательностью, оперативностью.

10.6 Права, обязанности и ответственность субъектов аудита

Аудиторские организации (аудиторы) при проведении аудита имеют право:

- самостоятельно определять формы и методы проведения аудита;
- проверять у аудируемого лица регистры бухгалтерского и налогового учета, счета и другую документацию о финансовой и хозяйственной деятельности, активы и обязательства, фактическое наличие денежных средств, ценных бумаг, иного имущества и их соответствие данным бухгалтерского учета и бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- получать по письменному запросу в соответствующих органах сведения о финансовой и хозяйственной деятельности аудируемого лица, необходимые для выполнения договора оказания аудиторских услуг;
- привлекать на договорной основе для проверки отдельных вопросов, требующих специальных знаний, лиц, имеющих соответствующую специальность;
- получать у должностных лиц аудируемого лица разъяснения в устной и (или) письменной форме по вопросам, возникающим в ходе оказания аудиторских услуг;
- отказать от проведения аудита или выражения мнения о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности в случаях непредставления аудируемым лицом документов, необходимых для проведения аудита, и (или) выявления в ходе аудита обстоятельств, оказывающих либо способных оказать существенное влияние на аудиторское мнение;
- осуществлять иные права, не противоречащие законодательству и определенные договором оказания аудиторских услуг.

Аудиторские организации (аудиторы) обязаны:

- выполнять требования законодательства при осуществлении аудиторской деятельности (оказании сопутствующих аудиту услуг);
- вести учет заключенных договоров оказания аудиторских услуг;
- качественно проводить аудит и (или) оказывать сопутствующие аудиту услуги;
- сообщать заказчику о невозможности своего участия в проведении аудита при наличии определенных обстоятельств;
- обеспечивать сохранность полученных документов;
- сообщать собственникам имущества аудируемого лица в ходе проведения аудита в письменной форме сведения, свидетельствующие о нарушении законодательства, в результате которого причинены либо могут быть причинены в крупном или особо

крупном размере убытки (вред) физическому лицу, и (или) юридическому лицу, и (или) государству;

- передать аудиторское заключение в срок, установленный договором оказания аудиторских услуг;

- исполнять в соответствии с законодательством иные обязанности, определенные договором оказания аудиторских услуг, уставом и иными документами аудируемой организации.

Аудитор (аудиторская организация) несет ответственность за составление заведомо ложного аудиторского заключения.

10.7 Международные и национальные стандарты аудита

Аудиторские стандарты – нормативные документы, регламентирующие единые требования к осуществлению аудиторской деятельности.

Существуют международные и национальные стандарты.

Разработкой международных аудиторских стандартов занимается Международный комитет по аудиторской практике (International Auditing Practice Committee) Международной федерации бухгалтеров (International Federation of Accountants), созданной в 1977г. Им опубликованы Международные аудиторские стандарты (JSA) и Международные руководства по аудиторской практике (GAPS).

Международные аудиторские стандарты носят рекомендательный характер при разработке национальных стандартов, но их требования обязательны при проведении аудита транснациональных компаний.

Международные аудиторские стандарты разделены на десять тематических групп:

1. Вводные замечания
2. Ответственность
3. Планирование
4. Внутренний контроль
5. Аудиторское доказательство
6. Использование работы других
7. Выводы и отчеты в аудите
8. Специализированные области
9. Сопутствующие услуги
10. Положения по международной практике аудита

Национальные стандарты есть в каждой стране.

В Республике Беларусь они устанавливаются Министерством финансов Республики Беларусь и называются Правилами аудиторской деятельности.

Правила аудиторской деятельности подразделяются на:

- 1) республиканские правила аудиторской деятельности;
- 2) внутренние правила аудиторской деятельности объединения аудиторских организаций (аудиторов);
- 3) правила аудиторской деятельности аудиторской организации (аудитора).

Правила аудиторской организации по своему назначению могут быть объединены в следующие группы:

- правила, содержащие общие положения по аудиту;
- правила, устанавливающие порядок проведения аудита;
- правила, устанавливающие порядок формирования выводов и аудиторского заключения;
- специализированные правила;
- правила, устанавливающие порядок оказания сопутствующих аудиту услуг;
- правила по образованию и подготовке кадров аудиторской организации.

Помимо внутренних правил, аудиторские организации (аудиторы) разрабатывают методики, инструкции, положения, перечень аудиторских процедур, рабочие таблицы и вопросники, макеты и другие документы вспомогательного характера, раскрывающие подходы к проведению аудита.

10.8 Планирование аудита

Планирование аудита - разработка общей стратегии и составление детального плана применительно к ожидаемому характеру, срокам и объему аудиторских процедур.

Процесс планирования включает в себя:

- предварительное планирование (на этапе подготовки к аудиту);
- разработку общей стратегии аудита;
- составление плана аудита;
- внесение изменений в план в ходе аудита;
- осуществление руководства и контроля;
- документирование действий, связанных с составлением и изменениями стратегии и плана аудита.

Общая стратегия аудита – документально оформленные основные решения аудиторской организации по предполагаемому объему аудита, временным рамкам его проведения и основным направлениям работы.

Разработка общей стратегии аудита на основе результатов предварительного планирования включает:

установление характеристик аудиторского задания, влияющих на его объем;

определение итоговых и промежуточных документов по результатам аудита и сроков их предоставления;

рассмотрение важных факторов, которые оказывают влияние на ход аудита, а именно:

установленный уровень (уровни) существенности;

участки бухгалтерского учета и отчетности, наиболее подверженные риску существенных искажений;

предварительная оценка эффективности системы внутреннего контроля аудируемого лица;

специфические особенности деятельности аудируемого лица и его бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Документально оформленная общая стратегия аудита отражает лишь общий объем, сроки и порядок проведения аудита. На ее основе разрабатывается план аудита, который должен подробно раскрывать:

1) характер, сроки и объем запланированных процедур оценки рисков,

2) объем запланированных аудиторских процедур проверки по существу по каждому существенному классу операций, сальдо счетов и раскрытию информации в отчетности.

План аудита – документ, составляемый аудиторской организацией и содержащий описание характера, сроков и объема аудиторских процедур.

Планирование аудита должно проводиться аудиторской организацией (аудитором) в соответствии с общими принципами проведения аудита и принципами планирования, такими, как:

принцип комплексности предполагает обеспечение взаимосвязки и согласованности всех этапов планирования;

принцип непрерывности аудита выражается в установлении сопряженных заданий группе аудиторов и увязке этапов планирования по срокам и по структурным подразделениям заказчика;

принцип оптимальности предполагает возможность выбора оптимального варианта общего плана и программы аудита на основании критериев, определенных аудиторской организацией (аудитором).

Для эффективного планирования аудита аудиторская организация (аудитор) должна согласовать с заказчиком основные организационные вопросы, связанные с проведением аудита, до заключения договора о проведении аудита.

10.9 Аудиторский риск и его составляющие

Аудиторский риск – вероятность выражения аудитором (аудиторской организацией) ненадлежащего аудиторского мнения о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица и соответствии совершенных им финансовых (хозяйственных) операций законодательству.

Аудиторский риск зависит от риска существенного искажения бухгалтерской (финансовой отчетности) и риска необнаружения этих искажений.

Риск существенного искажения отчетности – вероятность того, что в бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица было допущено существенное искажение информации до начала проведения аудита, т.е. он не зависит от аудитора (аудиторской организации).

Риск необнаружения – вероятность того, что аудитор (аудиторская организация) не обнаружит искажений информации на уровне предпосылок подготовки отчетности аудируемого лица, т.е. зависит от аудитора (аудиторской организации).

Аудит должен планироваться и проводиться таким образом, чтобы аудиторский риск в целом снизился до приемлемо низкого уровня. Аудитор (аудиторская организация) в состоянии повлиять только на риск необнаружения, а риск существенных искажений отчетности аудитор (аудиторская организация) может только оценить. Для этого используются специальные процедуры оценки риска:

- запросы собственникам, руководству и работникам аудируемого лица;
- аналитические процедуры;
- наблюдение и инспектирование.

Риск существенного искажения оценивается на уровне бухгалтерской (финансовой) отчетности в целом и на уровне конкретных предпосылок ее подготовки в отношении групп однотипных хозяйственных операций, остатков по счетам бухгалтерского учета и раскрытий информации в бухгалтерской (финансовой) отчетности. С этой целью аудитору (аудиторской организации) следует:

- выявить риски возможного искажения информации и определить относящиеся к этим рискам соответствующие средства контроля;

- установить соответствие между выявленными рисками и информацией, которая может быть искажена на уровне предпосылок подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности;

- определить, могут ли выявленные риски привести к существенному искажению бухгалтерской (финансовой) отчетности;

- установить, какие из выявленных рисков являются значимыми, то есть требующими особого внимания;

- оценить организацию и уместность средств контроля в отношении тех рисков, снижение которых невозможно путем выполнения только процедур проверки по существу.

Оценка рисков может проводиться в количественном выражении, например, в процентах или качественно с использованием не менее трех градаций: высокий, средний, низкий.

В зависимости от величины оценки риска существенного искажения аудитор (аудиторская организация) должен снизить до приемлемого уровня риск необнаружения. Это необходимо для обеспечения необходимого уровня аудиторского риска в целом.

Риск необнаружения зависит от эффективности выбора и применения аудиторских процедур. Поэтому для его снижения аудитор (аудиторская организация) изменяет характер, временные рамки и объем аудиторских процедур.

Следует учитывать, что риск необнаружения не может быть снижен до нуля по следующим причинам:

- в процессе аудита используются выборочные методы;

- аудитор (аудиторская организация) может выбрать ненадлежащие аудиторские процедуры;

- аудитор (аудиторская организация) может неправильно выполнить надлежащие аудиторские процедуры;

- аудитор (аудиторская организация) может ошибочно интерпретировать результаты аудита.

Аудиторский риск зависит также от уровня существенности, рассчитанного на стадии планирования аудита. Между ними существует обратная зависимость, то есть чем выше уровень существенности, тем ниже уровень аудиторского риска, и наоборот.

10.10 Аналитические процедуры аудита

Аналитические процедуры представляют собой анализ и оценку полученной аудитором информации, исследование важнейших финансовых и экономических показателей аудируемых лиц с целью выявления необычных или неверно отраженных в бухгалтерском учете фактов хозяйственной деятельности, а также выяснение их причин.

Аналитические процедуры используются для проверки полноты учета, т.е. адекватного качественного и количественного учета, связи аналитического и синтетического учета. Применение аналитических процедур основывается на ожидании того, что между полученными аналитическими данными существует взаимосвязь. Наличие и исследование этих связей обеспечивает получение аудиторских доказательств в отношении полноты, точности и действительности учетных данных.

Различают следующие виды аналитических процедур:

- сопоставление показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности с плановыми (сметными) показателями субъекта;
- сопоставление фактических показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности за различные периоды (*комплексные тесты*);
- сопоставление показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности со среднеотраслевыми данными;
- сопоставление финансовой и нефинансовой информации;
- сопоставление показателей бухгалтерской отчетности и связанных с ними относительных коэффициентов отчетного периода с нормативными значениями, устанавливаемыми действующим законодательством и самим субъектом;
- другие виды аналитических процедур, в том числе учитывающие особенности организационной структуры проверяемого субъекта.

Выполнение аналитических процедур условно можно разделить на четыре основные этапа:

- 1) определение целей применения процедур;
- 2) выбор вида,
- 3) выполнение,
- 4) анализ результатов выполнения.

Степень надежности и доверия, которое аудитор возлагает на результаты аналитических процедур, зависит от следующих факторов:

- существенности рассматриваемых статей;
- других аудиторских процедур, направленных на те же объекты аудита;

- точности, с которой ожидаемые результаты аналитических процедур могут быть предсказаны;

- использования нефинансовой информации при выполнении аналитических процедур.

Если в результате аналитических процедур выявлены несоответствия учетных данных или существующих между ними связей, аудитор должен получить соответствующие объяснения и подтверждающие свидетельства и доказательства от руководства и ответственных работников аудируемого лица.

Результаты планирования, выполнения аналитических процедур, а также анализа необычных или неверно отраженных в бухгалтерском учете фактов фиксируются в рабочей документации аудитора и служат основой для составления заключения о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности.

10.11 Рабочая документация аудитора

Рабочая документация – это документы, полученные или подготовленные аудитором в ходе проведения аудита, содержащие сведения о выполненных аудиторских процедурах, полученных аудиторских доказательствах и выводах, сделанных на их основании.

Рабочая документация должна отражать информацию :

- 1) о планировании аудита,
- 2) о характере, сроках проведения и объеме выполненных аудиторских процедур, их результатах,
- 3) о выводах, сделанных на основе полученных аудиторских доказательств.

К рабочей документации аудитора относятся:

1. Документы (копии), касающиеся проведения аудита:
 - планы аудита,
 - перечни отдельных рассматриваемых вопросов,
 - описания существенных проблем,
 - письма-подтверждения и письма-заявления, контрольные листы и переписка по существенным вопросам,
 - договор оказания аудиторских услуг,
 - бухгалтерская (финансовая) отчетность аудируемого лица,
 - акты сдачи-приемки выполненных работ, в том числе по этапам аудита.
2. Записи о характере, сроках и масштабе выполненных аудиторских процедур:
 - аналитические материалы,

- официальная переписка,
- обстоятельства, которые препятствовали проведению необходимых аудиторских процедур;

- список экспертов, привлекаемых для проверки отдельных вопросов аудита;
- объяснения, пояснения, заявления, полученные от руководства аудируемого лица и др.

При документировании выполняемых аудиторских процедур аудитор должен указывать их определяющие характеристики

3. Документы, содержащие сведения о результатах аудита:

- результаты аудиторских процедур, указывающие на возможность существенного искажения финансовой информации или необходимость пересмотра предварительной оценки рисков существенного искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности и запланированных аудиторских процедур в ответ на эти риски;

- обстоятельства, которые препятствовали проведению необходимых аудиторских процедур;

- письменная информация (отчет) по результатам проведения аудита;
- причины модификации аудиторского заключения;
- аудиторское заключение.

Форма и содержание рабочей документации разрабатывается аудитором самостоятельно, если иное не предусмотрено внутренними документами аудиторской организации и зависит от:

- характера аудиторского задания и требований, предъявляемых к итоговым документам аудита;

- характера и сложности деятельности аудируемого лица;

- характера выполняемых аудиторских процедур;

- достаточности и надлежащего характера полученных аудиторских доказательств;

- оценки риска существенного искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности;

- характера и размера выявленных искажений бухгалтерской (финансовой) отчетности;

- степени использования профессионального суждения в процессе проведения аудита и оценки его результатов;

- методологии аудита, применяемых приемов и средств проверки.

Рабочие документы аудитору необходимо составлять и систематизировать таким образом, чтобы они отвечали обстоятельствам каждого аудита и потребностям аудитора при проведении аудита.

Объем рабочей документации должен обеспечить общее понимание проведенного аудита.

Для повторных аудиторских проверок рабочие документы могут быть подразделены на "долгосрочные" аудиторские документы, которые дополняются новой информацией, имеющей постоянное значение, и текущие аудиторские документы, которые содержат информацию, относящуюся, прежде всего, к аудиту отчетности за определенный период.

Аудиторская организация должна своевременно, но не позднее 60 дней с даты подписания аудиторского заключения закончить составление рабочей документации.

По окончании аудита рабочая документация подлежит сдаче в архив аудиторской организации для обязательного хранения. Рабочие бумаги аудитора хранятся в папках — так называемых досье на клиента. Досье разделяют на текущие, постоянные и специальные.

Текущее досье содержит все документы и материалы, собранные в ходе аудиторской проверки, вопросы и проблемы, перенесенные из предыдущего аудита, а также те, на которые следует обратить внимание в последующем аудите.

Постоянное досье, как правило, содержит информацию, важную для аудита в течение длительного времени:

- 1) организационную информацию, установленную законом;
- 2) информацию о предприятии и его деятельности;
- 3) подробности договора о сотрудничестве;
- 4) информацию для аудита;
- 5) важные соглашения;
- 6) информацию об особенностях налогообложения клиента.

Специальное досье, в котором содержатся документы, отражающие решение организационных вопросов аудита, взаимоотношения с руководством экономического субъекта и третьими лицами и т.п., или другая специальная информация.

Рабочая документация должна храниться скомплектованной в папки ("файлы"), заведенные для каждого аудита отдельно, в сброшюрованном виде не менее 5 лет, при соблюдении требований конфиденциальности.

10.12 Порядок составления и представления аудиторского заключения

Аудиторское заключение – официальный документ, составленный по результатам аудита и предназначенный для пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Аудиторское заключение должно содержать мнение аудитора о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица и соответствии совершенных им финансовых (хозяйственных) операций законодательству.

Аудитор и аудируемое лицо должны получить не менее чем по одному экземпляру аудиторского заключения и прилагаемой к нему проаудированной бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Аудиторское заключение содержит следующие реквизиты:

- 1) название документа, в котором должны быть указаны наименование аудируемого лица и отчетный период, за который проводился аудит;
- 2) дата и место выдачи аудиторского заключения;
- 3) указание на лицо, которому адресуется аудиторское заключение;
- 4) реквизиты аудируемого лица:
 - наименование;
 - местонахождение (юридический адрес);
 - сведения о государственной регистрации;
- 5) реквизиты аудиторской организации:
 - наименование;
 - местонахождение;
 - сведения о государственной регистрации;
 - номер, дата выдачи и срок действия специального разрешения (лицензии) на право осуществления аудиторской деятельности;
- б) вводная часть, которая должна содержать:
 - перечень проаудированной бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица;
 - указание на отчетную дату и отчетный период, за который составлена данная отчетность;
 - указание на то, что ответственность за ведение бухгалтерского учета, подготовку и представление бухгалтерской (финансовой) отчетности несет аудируемое лицо:
 - указание на ответственность аудитора в связи с проведением аудита;
- 7) описание объема аудита, в котором:

– дается ссылка на нормативные правовые акты, в соответствии с которыми проводился аудит;

– заявляется о том, что аудит был спланирован и проведен с целью обеспечения достаточной уверенности относительно наличия или отсутствия существенных искажений в бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица;

– указывается на способ проведения аудита;

– дается оценка принципов и методов бухгалтерского учета и порядка подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица;

– содержится заявление о том, что в результате аудита получены надлежащие и достаточные аудиторские доказательства для выражения аудиторского мнения.

8) итоговая часть с выражением аудиторского мнения;

9) подписи руководителя аудиторской организации и лица, возглавлявшего проверку или проводившего аудит, если проверку проводил один аудитор;

10) печать аудиторской организации;

11) дата получения аудиторского заключения аудируемым лицом, заверенную подписями руководителей аудируемого лица и аудиторской организации.

К аудиторскому заключению прилагается подписанная и скрепленная печатью аудируемого лица бухгалтерская (финансовая) отчетность, в отношении которой выражается аудиторское мнение.

ЛИТЕРАТУРА

1. Адаменкова С.И., Евменчик О.С., Тарарышкина Л.И. Практическое налогообложение. – Минск: Регистр, 2015. – 488 с.
2. Большая книга проводок / под общ. ред. Л.М. Шехман. – Минск: Регистр, 2014. – 511 с.
3. Бугаев А.В. 250 проводок в формате МСФО (IFRS). – Минск: Регистр, 2015. – 56 с.
4. Гражданский кодекс Республики Беларусь: принят 7 декабря 1998 г. № 218-З 133 (в ред. постановления Минфина от 29.09.2015 N 313-З) //правовой Интернет-портал Республики Беларусь, 03.11.2015, 2/2311.
5. Завилейский Г.Г., Бараускас С.В., Матальцкая С.К. Типовой план счетов в проводках: раздел VIII "Финансовые результаты". – Минск: Регистр, 2014 – 96 с.
6. Закон Республики Беларусь о бухгалтерском учете и отчетности от 12 июля 2013 г. № 57-З //Нац. реестр правовых актов РБ. – 2013. - № 2/2055.
7. Инструкция по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденная постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 30 апреля 2012 г. №26.// Нац. реестр правовых актов РБ. – 2012. – № 8/ 26355
8. Инструкции по бухгалтерскому учету нематериальных активов, утвержденной постановлением Минфина РБ от 30.04.2012 № 25// Нац. реестр правовых актов РБ. – 2013. – № 8/27671
9. Инструкция по бухгалтерскому учету запасов: постановление Министерства финансов Республики Беларусь: принято 12 ноября 2010 г. № 133 (в ред. постановления Минфина от 27.04.2011 N 25) //Нац. реестр правовых актов РБ. – 2011. - № 8/23181.
10. Инструкция по бухгалтерскому учету доходов и расходов : постановление Министерства финансов Республики Беларусь : принято 30 сентября 2011 г. № 102(с последующими изменениями и дополнениями)
11. Киреева Е.Ф., Чечко А.П., Захарова Е.А. Основы организации международного налогообложения: учеб. пособие. – Минск: БГЭУ, 2015. – 355 с.
12. Ковальчук Е.В., Моисеева Т.М. Автоматизация бухгалтерского учета: Практикум: учеб. пособие.– Минск: Издательство Гревцова, 2014. – 208 с.
13. Лемеш В.Н., Шкор Т.П. Курсовые разницы. – Минск, Регистр, 2015. – 148 с.
14. Левкович, О. А. Сборник задач по бухгалтерскому учету / О. А. Левкович, И. Н. Тарасевич. – 12-е изд., перераб. и доп. – Минск : Амалфея, 2013. – 407 с.: табл.
15. Лемеш В.Н. Учет расчетов с подотчетными лицами. – Минск:

Регистр, 2015. – 180 с.

16. Международные стандарты учета финансовой отчетности: учебное пособие / под ред. А.А.Мазуренко. – Ростов н/Д.: Феникс, 2009. – 158 с.

17. Налоговый кодекс Республики Беларусь. – Минск: Национальный центр правовой информации Республики Беларусь, 2015. – 944 с.

18. Налоговый кодекс-2015: основные изменения: практ. пособие / О.Г. Бурдюк и др. – Минск: Агентство Владимира Гревцова, 2015. – 136 с.

19. Настольная книга бухгалтера: нормативные правовые акты для ежедневной работы. – Минск: Амалфея, 2015. – 256 с.

20. Нидлз Б., Андерсон Х., Колдуэл Д. Принципы бухгалтерского учета. Пер.с англ./под ред. Я.В. Соколова. М.: Финансы и статистика, 1997.– 496 с.

21. Основные средства: учет и амортизация: сб. норматив. док. – 8-е изд., изм. и доп. – Минск: Информпресс, 2011. – 272 с.

22. Панков Д.А. Методика трансформации бухгалтерской отчетности в формат МСФО/Д.А. Панков, Ю.Ю.Кухто. – Минск: изд-во Гревцова, 2008. – 120 с.

23. Прохорова Т.В., Ускевич Т.Г. Автоматизированная обработка информации в бухгалтерском учете: учеб. пособие. – Минск: БГЭУ, 2013. – 407 с.

24. Типовой план счетов бухгалтерского учета. Инструкция о порядке применения типового плана счетов бухгалтерского учета: утверждены постановлением Минфина Республики Беларусь от 29.06.2011 № 50, с изм. и доп. по состоянию на 9 марта 2015 г. – Минск: Амалфея, 2015. – 128 с.

25. Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации»: постановление Министерства финансов Республики Беларусь: принято 17 апреля 2002 г. № 62 (с последующими изменениями и дополнениями) //Нац. реестр правовых актов РБ. – 2002. – № 8/8076.

26. Основные средства: учет и амортизация: сб. норматив. док. – 8-е изд., изм. и доп. – Минск: Информпресс, 2011. – 272 с.

27. Сушко Т.И. Бухгалтерский учет и отчетность в промышленности: учеб. пособие. – Минск: Вышэйшая школа, 2014. – 527 с.

28. Упрощенная система налогообложения: норматив. правовые акты РБ. – Минск: Амалфея, 2011. – 92 с.

ПРИЛОЖЕНИЕ 1

Утверждена
постановлением
Министерства
финансов
Республики Беларусь
31.10.2011 № 111

БУХГАЛТЕРСКИЙ БАЛАНС на _____ 20__ г.

Организация	
Учетный номер плательщика	
Вид экономической деятельности	
Организационно-правовая форма	
Орган управления	
Единица измерения	
Адрес	

Дата утверждения	
Дата отправки	
Дата принятия	

АКТИВЫ	Код строки	На _____ 20__г.	На 31 декабря 20__г.
1	2	3	4
I. ДОЛГОСРОЧНЫЕ АКТИВЫ			
Основные средства	110		
Нематериальные активы	120		
Доходные вложения в материальные активы	130		
в том числе:			
инвестиционная недвижимость	131		
предметы финансовой аренды (лизинга)	132		
прочие доходные вложения в материальные активы	133		
Вложения в долгосрочные активы	140		
Долгосрочные финансовые вложения	150		
Отложенные налоговые активы	160		
Долгосрочная дебиторская задолженность	170		
Прочие долгосрочные активы	180		
Итого по разделу I	190		
II. КРАТКОСРОЧНЫЕ АКТИВЫ			
Запасы	210		
в том числе:			
материалы	211		
животные на выращивании и откорме	212		
незавершенное производство	213		
готовая продукция и товары	214		
товары отгруженные	215		
прочие запасы	216		
Долгосрочные активы, предназначенные для реализации	220		
Расходы будущих периодов	230		
Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам	240		
Краткосрочная дебиторская задолженность	250		
Краткосрочные финансовые вложения	260		
Денежные средства и их эквиваленты	270		
Прочие краткосрочные активы	280		
Итого по разделу II	290		
БАЛАНС	300		

СОБСТВЕННЫЙ КАПИТАЛ И ОБЯЗАТЕЛЬСТВА	Код строки	На	На
		____ 20__ г.	31 декабря 20__ г.
1	2	3	4
III. СОБСТВЕННЫЙ КАПИТАЛ			
Уставный капитал	410		
Неоплаченная часть уставного капитала	420		
Собственные акции (доли в уставном капитале)	430		
Резервный капитал	440		
Добавочный капитал	450		
Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	460		
Чистая прибыль (убыток) отчетного периода	470		
Целевое финансирование	480		
Итого по разделу III	490		
IV. ДОЛГОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА			
Долгосрочные кредиты и займы	510		
Долгосрочные обязательства по лизинговым платежам	520		
Отложенные налоговые обязательства	530		
Доходы будущих периодов	540		
Резервы предстоящих платежей	550		
Прочие долгосрочные обязательства	560		
Итого по разделу IV	590		
V. КРАТКОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА			
Краткосрочные кредиты и займы	610		
Краткосрочная часть долгосрочных обязательств	620		
Краткосрочная кредиторская задолженность	630		
в том числе:			
поставщикам, подрядчикам, исполнителям	631		
по авансам полученным	632		
по налогам и сборам	633		
по социальному страхованию и обеспечению	634		
по оплате труда	635		
по лизинговым платежам	636		
собственнику имущества (учредителям, участникам)	637		
прочим кредиторам	638		
Обязательства, предназначенные для реализации	640		
Доходы будущих периодов	650		
Резервы предстоящих платежей	660		
Прочие краткосрочные обязательства	670		
Итого по разделу V	690		
БАЛАНС	700		

Руководитель _____

(подпись)

_____ (инициалы, фамилия)

Главный бухгалтер _____

(подпись)

_____ (инициалы, фамилия)

« ____ » _____ 20__ г.

ПРИЛОЖЕНИЕ 2

Утверждена постановлением
Министерства финансов
Республики Беларусь
31.10.2011 № 111

ОТЧЕТ о прибылях и убытках за _____ 20__ г.

Организация	
Учетный номер плательщика	
Вид экономической деятельности	
Организационно-правовая форма	
Орган управления	
Единица измерения	
Адрес	

Наименование показателей	Код строки	За _____ 20__ г.	За _____ 20__ г.
1	2	3	4
Выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг	010		
Себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, услуг	020		
Валовая прибыль (010-020)	030		
Управленческие расходы	040		
Расходы на реализацию	050		
Прибыль (убыток) от реализации продукции, товаров, работ, услуг (030-040-050)	060		
Прочие доходы по текущей деятельности	070		
Прочие расходы по текущей деятельности	080		
Прибыль (убыток) от текущей деятельности (±060+070-080)	090		
Доходы по инвестиционной деятельности	100		
в том числе: доходы от выбытия основных средств, нематериальных активов и других долгосрочных активов	101		

доходы от участия в уставном капитале других организаций	102		
проценты к получению	103		
прочие доходы по инвестиционной деятельности	104		
Расходы по инвестиционной деятельности	110		
в том числе:			
расходы от выбытия основных средств, нематериальных активов и других долгосрочных активов	111		
прочие расходы по инвестиционной деятельности	112		
Доходы по финансовой деятельности	120		
в том числе:			
курсовые разницы от пересчета активов и обязательств	121		
прочие доходы по финансовой деятельности	122		
Расходы по финансовой деятельности	130		
в том числе:			
проценты к уплате	131		
курсовые разницы от пересчета активов и обязательств	132		
прочие расходы по финансовой деятельности	133		
Иные доходы и расходы	140		
Прибыль (убыток) от инвестиционной, финансовой и иной деятельности (100-110+120-130±140)	150		
Прибыль (убыток) до налогообложения (±090±150)	160		
Налог на прибыль	170		
Изменение отложенных налоговых активов	180		
Изменение отложенных налоговых обязательств	190		
Прочие налоги и сборы, исчисляемые из прибыли (дохода)	200		
Чистая прибыль (убыток) (±160-170±180±190-200)	210		
Результат от переоценки долгосрочных активов, не включаемый в чистую прибыль (убыток)	220		
Результат от прочих операций, не включаемый в чистую прибыль (убыток)	230		
Совокупная прибыль (убыток) (±210±220±230)	240		
Базовая прибыль (убыток) на акцию	250		
Разводненная прибыль (убыток) на акцию	260		

Руководитель _____ (подпись) _____ (инициалы, фамилия)

Главный бухгалтер _____ (подпись) _____ (инициалы, фамилия)

«_____» _____ 20__ г.

ПРИЛОЖЕНИЕ 3

Утверждена постановлением
Министерства финансов
Республики Беларусь
31.10.2011 № 111

ОТЧЕТ об изменении капитала за _____ 20__ г.

Организация	
Учетный номер плательщика	
Вид экономической деятельности	
Организационно-правовая форма	
Орган управления	
Единица измерения	
Адрес	

Наименование показателей	Код строки	Уставный капитал	Неоплаченная часть уставного капитала	Собственные акции (доли в уставном капитале)	Резервный капитал	Добавочный капитал	Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	Чистая прибыль (убыток)	Итого
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Остаток на 31.12.20__ г.	010								
Корректировки в связи с изменением учетной политики	020								
Корректировки в связи с исправлением ошибок	030								
Скорректированный остаток на 31.12.20__ г.	040								
За _____ 20__ г.									
Увеличение собственного капитала – всего	050								
в том числе:									
чистая прибыль	051								
переоценка долгосрочных активов	052								
доходы от прочих операций, не включаемые в чистую прибыль (убыток)	053								

выпуск дополнительных акций	054								
увеличение номинальной стоимости акций	055								
вклады собственника имущества (учредителей, участников)	056								
реорганизация	057								
	058								
	059								
Уменьшение собственного капитала – всего	060								
в том числе:									
убыток	061								
переоценка долгосрочных активов	062								
расходы от прочих операций, не включаемые в чистую прибыль (убыток)	063								
уменьшение номинальной стоимости акций	064								
выкуп акций (долей в уставном капитале)	065								
дивиденды и другие доходы от участия в уставном капитале организации	066								
реорганизация	067								
	068								
	069								
Изменение уставного капитала	070								
Изменение резервного капитала	080								
Изменение добавочного капитала	090								
Остаток на ____ 20 __ г.	100								
Остаток на 31.12.20 __ г.	110								
Корректировки в связи с изменением учетной политики	120								
Корректировки в связи с исправлением ошибок	130								
Скорректированный остаток на 31.12.20 __ г.	140								
За _____ 20 __ г.									
Увеличение собственного капитала – всего	150								
в том числе:									
чистая прибыль	151								

переоценка долгосрочных активов	152								
доходы от прочих операций, не включаемые в чистую прибыль (убыток)	153								
выпуск дополнительных акций	154								
увеличение номинальной стоимости акций	155								
вклады собственника имущества (учредителей, участников)	156								
реорганизация	157								
	158								
	159								
Уменьшение собственного капитала – всего	160								
в том числе: убыток	161								
переоценка долгосрочных активов	162								
расходы от прочих операций, не включаемые в чистую прибыль (убыток)	163								
уменьшение номинальной стоимости акций	164								
выкуп акций (долей в уставном капитале)	165								
дивиденды и другие доходы от участия в уставном капитале организации	166								
реорганизация	167								
	168								
	169								
Изменение уставного капитала	170								
Изменение резервного капитала	180								
Изменение добавочного капитала	190								
Остаток на _____ 20_ г.	200								

Руководитель _____

(подпись)

_____ (инициалы, фамилия)

Главный бухгалтер _____

(подпись)

_____ (инициалы, фамилия)

«_____» _____ 20__ г.

ПРИЛОЖЕНИЕ 4

Утверждена постановлением
Министерства финансов
Республики Беларусь
31.10.2011 № 111

ОТЧЕТ

о движении денежных средств
за _____ 20__ г.

Организация	
Учетный номер плательщика	
Вид экономической деятельности	
Организационно-правовая форма	
Орган управления	
Единица измерения	
Адрес	

Наименование показателей	Код строки	За _____ 20__ г.	За _____ 20__ г.
1	2	3	4
Движение денежных средств по текущей деятельности			
Поступило денежных средств – всего	020		
в том числе:			
от покупателей продукции, товаров, заказчиков работ, услуг	021		
от покупателей материалов и других запасов	022		
роялти	023		
прочие поступления	024		
Направлено денежных средств – всего	030		
в том числе:			
на приобретение запасов, работ, услуг	031		
на оплату труда	032		
на уплату налогов и сборов	033		
на прочие выплаты	034		
Результат движения денежных средств по текущей деятельности (020-030)	040		
Движение денежных средств по инвестиционной деятельности			
Поступило денежных средств – всего	050		
в том числе:			
от покупателей основных средств, нематериальных активов и других долгосрочных активов	051		
возврат предоставленных займов	052		
доходы от участия в уставном капитале других организаций	053		

проценты	054		
прочие поступления	055		
Направлено денежных средств – всего	060		
в том числе:			
на приобретение и создание основных средств, нематериальных активов и других долгосрочных активов	061		
на предоставление займов	062		
на вклады в уставный капитал других организаций	063		
прочие выплаты	064		
Результат движения денежных средств по инвестиционной деятельности (050-060)	070		
Движение денежных средств по финансовой деятельности			
Поступило денежных средств – всего	080		
в том числе:			
кредиты и займы	081		
от выпуска акций	082		
вклады собственника имущества (учредителей, участников)	083		
прочие поступления	084		
Направлено денежных средств – всего	090		
в том числе:			
на погашение кредитов и займов	091		
на выплаты дивидендов и других доходов от участия в уставном капитале организации	092		
на выплаты процентов	093		
на лизинговые платежи	094		
прочие выплаты	095		
Результат движения денежных средств по финансовой деятельности (080-090)	100		
Результат движения денежных средств за отчетный период ($\pm 040 \pm 070 \pm 100$)	110		
Остаток денежных средств и их эквивалентов на 31.12.20__ г.	120		
Остаток денежных средств и их эквивалентов на конец отчетного периода	130		
Влияние изменений курса иностранной валюты по отношению к белорусскому рублю	140		

Руководитель _____
(подпись) _____ (инициалы, фамилия)

Главный бухгалтер _____
(подпись) _____ (инициалы, фамилия)

« ____ » _____ 20__ г.

ПРИЛОЖЕНИЕ 5

Утверждена постановлением
Министерства финансов
Республики Беларусь
31.10.2011 № 111

ОТЧЕТ о целевом использовании полученных средств за _____ 20__ г.

Организация	
Учетный номер плательщика	
Вид экономической деятельности	
Организационно-правовая форма	
Орган управления	
Единица измерения	
Адрес	

Наименование показателей	Код строки	За _____ 20____ г.	За _____ 20____ г.
1	2	3	4
Остаток средств на 31.12.20__ г.	100		
Поступило средств	200		
в том числе:			
вступительные взносы	210		
членские взносы	220		
целевые взносы	230		
безвозмездная (спонсорская) помощь	240		
прочие поступления	250		
Использовано средств	300		
В том числе:			
на целевые мероприятия	310		
в том числе:			
безвозмездная (спонсорская) помощь	311		
представительские и иные аналогичные мероприятия	312		
иные мероприятия	313		

на содержание аппарата управления	320		
в том числе:			
на оплату труда	321		
на служебные командировки	322		
содержание основных средств и иного имущества	323		
ремонт основных средств и иного имущества	324		
прочие	325		
на приобретение основных средств и иного имущества	330		
на иные цели	340		
Остаток средств на 31.12.20__г.	400		

Руководитель _____

(подпись)

(инициалы, фамилия)

Главный бухгалтер _____

(подпись)

(инициалы, фамилия)

«____» _____ 20__ г.

ПРИЛОЖЕНИЕ 6

Типовой план счетов бухгалтерского учета
 (утвержден постановлением Министерства финансов
 Республики Беларусь 29.06.2011 № 50
 (в ред. постановления Минфина от 20.12.2012 N 77))

Наименование счета	Номер счета	Номер и наименование субсчета
1	2	3
Раздел		I
ДОЛГОСРОЧНЫЕ АКТИВЫ		
Основные средства	01	По видам основных средств
Амортизация основных средств	02	
Доходные вложения в материальные активы	03	1. Инвестиционная недвижимость 2. Предметы финансовой аренды (лизинга) 3. Прочие доходные вложения в материальные активы
Нематериальные активы	04	По видам нематериальных активов
Амортизация нематериальных активов	05	
Долгосрочные финансовые вложения	06	1. Долгосрочные финансовые вложения в ценные бумаги 2. Предоставленные долгосрочные займы 3. Вклады по договору о совместной деятельности
Оборудование к установке и строительные материалы	07	1. Оборудование к установке на складе 2. Оборудование к установке, переданное в монтаж 3. Строительные материалы

Вложения в долгосрочные активы	08	<ol style="list-style-type: none"> 1. Приобретение и создание основных средств 2. Приобретение и создание инвестиционной недвижимости 3. Приобретение предметов финансовой аренды (лизинга) 4. Приобретение и создание нематериальных активов 5. Приобретение и создание иных долгосрочных активов
Отложенные налоговые активы	09	
Раздел ПРОИЗВОДСТВЕННЫЕ ЗАПАСЫ		II
Материалы	10	<ol style="list-style-type: none"> 1. Сырье и материалы 2. Покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия 3. Топливо 4. Тара и тарные материалы 5. Запасные части 6. Прочие материалы 7. Материалы, переданные в переработку на сторону 8. Временные сооружения 9. Инвентарь и хозяйственные принадлежности, инструменты 10. Специальная оснастка и специальная одежда на складе 11. Специальная оснастка и специальная одежда в эксплуатации 12. Лом и отходы, содержащие драгоценные металлы
Животные на выращивании и откорме	11	
	12	
	13	
Резервы под снижение стоимости запасов	14	
Заготовление и приобретение материалов	15	

Отклонение в стоимости материалов	16	
	17	
Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам	18	
	19	
Раздел ЗАТРАТЫ НА ПРОИЗВОДСТВО		III
Основное производство	20	По видам основного производства
Полуфабрикаты собственного производства	21	
Страховые выплаты	22	
Вспомогательные производства	23	По видам вспомогательных производств
	24	
Общепроизводственные затраты	25	
Общехозяйственные затраты	26	
	27	
Брак в производстве	28	
Обслуживающие производства и хозяйства	29	По видам обслуживающих производств и хозяйств
	30	
	31	
	32	
	33	
	34	
	35	
	36	
	37	
	38	
	39	
Раздел ГОТОВАЯ ПРОДУКЦИЯ И ТОВАРЫ		IV
	40	

Товары	41	1. Товары на складах 2. Товары в розничной торговле 3. Тара под товаром и порожня 4. Покупные изделия 5. Товары, переданные для подготовки на сторону 6. Предметы проката
Торговая наценка	42	
Готовая продукция	43	
Расходы на реализацию	44	
Товары отгруженные	45	
	46	
Долгосрочные активы, предназначенные для реализации	47	
	48	
	49	
Раздел		V
ДЕНЕЖНЫЕ СРЕДСТВА И КРАТКОСРОЧНЫЕ ФИНАНСОВЫЕ ВЛОЖЕНИЯ		
Касса	50	
Расчетные счета	51	
Валютные счета	52	
	53	
	54	
Специальные счета в банках	55	1. Депозитные счета 2. Счета в драгоценных металлах 3. Специальный счет денежных средств целевого назначения
	56	
Денежные средства в пути	57	1. Инкассированные денежные средства 2. Денежные средства для приобретения иностранной валюты 3. Денежные средства в иностранных валютах для реализации
Краткосрочные финансовые вложения	58	1. Краткосрочные финансовые вложения в ценные бумаги 2. Предоставленные краткосрочные займы

Резервы под обесценение краткосрочных финансовых вложений	59	
Раздел РАСЧЕТЫ		VI
Расчеты с поставщиками и подрядчиками	60	
	61	
Расчеты с покупателями и заказчиками	62	
Резервы по сомнительным долгам	63	
	64	
Отложенные налоговые обязательства	65	
Расчеты по краткосрочным кредитам и займам	66	1. Расчеты по краткосрочным кредитам 2. Расчеты по краткосрочным займам 3. Расчеты по процентам по краткосрочным кредитам и займам
Расчеты по долгосрочным кредитам и займам	67	1. Расчеты по долгосрочным кредитам 2. Расчеты по долгосрочным займам 3. Расчеты по процентам по долгосрочным кредитам и займам
Расчеты по налогам и сборам	68	1. Расчеты по налогам и сборам, относимым на затраты по производству и реализации продукции, товаров, работ, услуг 2. Расчеты по налогам и сборам, исчисляемым из выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг 3. Расчеты по налогам и сборам, исчисляемым из прибыли (дохода) 4. Расчеты по подоходному налогу 5. Расчеты по прочим платежам в бюджет
Расчеты по социальному страхованию и обеспечению	69	
Расчеты с персоналом по оплате труда	70	
Расчеты с подотчетными лицами	71	
	72	

Расчеты с персоналом по прочим операциям	73	1. Расчеты по предоставленным займам 2. Расчеты по возмещению ущерба
	74	
Расчеты с учредителями	75	1. Расчеты по вкладам в уставный капитал 2. Расчеты по выплате дивидендов и других доходов
Расчеты с разными дебиторами и кредиторами	76	1. Расчеты по исполнительным документам 2. Расчеты по имущественному и личному страхованию 3. Расчеты по претензиям 4. Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам 5. Расчеты по депонированным суммам 6. Расчеты по договору доверительного управления имуществом 7. Расчеты, связанные с выбывающей группой
Расчеты по прямому страхованию и перестрахованию	77	
	78	
Внутрихозяйственные расчеты	79	
Раздел СОБСТВЕННЫЙ КАПИТАЛ		VII
Уставный капитал	80	
Собственные акции (доли в уставном капитале)	81	
Резервный капитал	82	
Добавочный капитал	83	
Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	84	
	85	
Целевое финансирование	86	
	87	
	88	
	89	
Раздел ФИНАНСОВЫЕ РЕЗУЛЬТАТЫ		VIII

Доходы и расходы по текущей деятельности	90	<ol style="list-style-type: none"> 1. Выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг 2. Налог на добавленную стоимость, исчисляемый из выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг 3. Прочие налоги и сборы, исчисляемые из выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг 4. Себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, услуг 5. Управленческие расходы 6. Расходы на реализацию 7. Прочие доходы по текущей деятельности 8. Налог на добавленную стоимость, исчисляемый от прочих доходов по текущей деятельности 9. Прочие налоги и сборы, исчисляемые от прочих доходов по текущей деятельности 10. Прочие расходы по текущей деятельности 11. Прибыль (убыток) от текущей деятельности
Прочие доходы и расходы	91	<ol style="list-style-type: none"> 1. Прочие доходы 2. Налог на добавленную стоимость 3. Прочие налоги и сборы, исчисляемые от прочих доходов 4. Прочие расходы 5. Сальдо прочих доходов и расходов
	92	
Страховые взносы (премии)	93	
Недостачи и потери от порчи имущества	94	
Страховые резервы	95	
Резервы предстоящих платежей	96	По видам резервов предстоящих платежей
Расходы будущих периодов	97	По видам расходов будущих периодов
Доходы будущих периодов	98	По видам доходов будущих периодов
Прибыли и убытки	99	

ЗАБАЛАНСОВЫЕ СЧЕТА		
Наименование счета	Номер счета	
Арендованные основные средства	001	
Имущество, принятое на ответственное хранение	002	
Материалы, принятые в переработку	003	
Товары, принятые на комиссию	004	
Оборудование, принятое для монтажа	005	
Бланки строгой отчетности	006	
Списанная безнадежная к получению дебиторская задолженность	007	
Обеспечения обязательств полученные	008	
Обеспечения обязательств выданные	009	
	010	
Основные средства, сданные в аренду	011	
	012	
	013	
Потеря стоимости основных средств	014	
	015	
Недвижимое имущество, находящееся в совместном домовладении	016	
Именные приватизационные чеки «Имущество»	017	